D.Lgs. 23/06/2011, 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 articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.
Pubblicato nella Gazz. Uff. 26 luglio 2011, n. 172.

Epigrafe

Premessa

TITOLO I

Principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali

Art. 1 *Oggetto e ambito di applicazione*
Art. 2 *Adozione di sistemi contabili omogenei*
Art. 3 *Principi contabili generali e applicati*
Art. 3-bis *Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali*
Art. 4 *Piano dei conti integrato*
Art. 5 *Definizione della transazione elementare*
Art. 6 *Struttura della codifica della transazione elementare*
Art. 7 *Modalità di codificazione delle transazioni elementari*
Art. 8 *Adeguamento SIOPE*
Art. 9 *Il sistema di bilancio*
Art. 10 *Bilanci di previsione finanziari*
Art. 11 *Schemi di bilancio*
Art. 11-bis *Bilancio consolidato*
Art. 11-ter *Enti strumentali*
Art. 11-quater *Società controllate*
Art. 11-quinquies *Società partecipate*
Art. 12 *Omogeneità della classificazione delle spese*
Art. 13 *Definizione del contenuto di missione e programma*
Art. 14 *Criteri per la specificazione e classificazione delle spese*
Art. 15 *Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate*
Art. 16 *Flessibilità degli stanziamenti di bilancio*
Art. 17 *Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica*
Art. 18 *Termini di approvazione dei bilanci*
Art. 18-bis *Indicatori di bilancio*

TITOLO II

Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario

Art. 19 *Oggetto e ambito di applicazione*
Art. 20 *Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali*
Art. 21 *Accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità*
Art. 22 *Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la regione*
Art. 23 *Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di gestione integrale del finanziamento del servizio sanitario regionale presso gli enti di cui del servizio sanitario regionale*
Art. 24 *Libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione*
Art. 25 *Bilancio preventivo economico annuale*

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 26 *Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN*
Art. 27 *Piano dei conti*
Art. 28 *Norme generali di riferimento*
Art. 29 *Principi di valutazione specifici del settore sanitario*
Art. 30 *Destinazione del risultato d'esercizio degli enti del SSN*
Art. 31 *Adozione del bilancio d'esercizio*
Art. 32 *Bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale*
Art. 33 *Tassonomia per gli enti in contabilità civilista*
Art. 34 *Aggiornamento schemi tecnici*
Art. 35 *Sistemi informativi e statistici della Sanità*

TITOLO III

Ordinamento finanziario e contabile delle regioni

Art. 36 *Principi generali in materia di finanza regionale*
Art. 37 *Sistema contabile*
Art. 38 *Leggi regionali di spesa e relativa copertura finanziaria*
Art. 39 *Il sistema di bilancio delle regioni*
Art. 40 *Equilibrio di bilanci*
Art. 41 *Il piano degli indicatori e dei risultati attesi*
Art. 42 *Il risultato di amministrazione*
Art. 43 *Esercizio provvisorio e gestione provvisoria*
Art. 44 *Classificazione delle entrate*
Art. 45 *Classificazione delle spese*
Art. 46 *Fondo crediti di dubbia esigiblità*
Art. 47 *Sistemi contabili degli organismi e degli enti strumentali della regione. Spese degli enti locali*
Art. 48 *Fondi di riserva*
Art. 49 *Fondi speciali*
Art. 50 *Assestamento del bilancio*
Art. 51 *Variazioni del bilancio di previsione, del documento tecnico di accompagnamento e del bilancio gestionale*
Art. 52 *La gestione delle entrate e delle spese*
Art. 53 *Accertamenti*
Art. 54 *La riscossione*
Art. 55 *Il versamento*
Art. 56 *Impegni di spesa*
Art. 57 *Liquidazione della spesa*
Art. 58 *Il pagamento della spesa*
Art. 59 *Modalità di estinzione dei titoli di pagamento*
Art. 60 *Gestione dei residui*
Art. 61 *Fondi statali per interventi speciali*
Art. 62 *Mutui e altre forme di indebitamento*
Art. 63 *Rendiconto generale*
Art. 64 *Gli inventari*
Art. 65 *Rendiconti degli enti strumentali della regione e spese degli enti locali*
Art. 66 *Modalità per la formazione e l'approvazione del rendiconto*

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 67 *Autonomia contabile del consiglio regionale*
Art. 68 *Il bilancio consolidato*
Art. 69 *Servizio di tesoreria della regione*
Art. 70 *Cooperazione Stato-Regioni*
Art. 71 *Responsabilità verso l'ente degli amministratori e dei dipendenti, competenza della Corte dei conti e obblighi di denunzia*
Art. 72 *Il Collegio dei revisori dei conti*
Art. 73 *Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio delle Regioni*

TITOLO IV

Adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale

Art. 74 *Adeguamento dell'ordinamento contabile degli enti locali*
Art. 75 *Adeguamento della definizione di indebitamento*
Art. 76 *Adeguamento delle disposizioni in materia di trasparenza dei bilanci*
Art. 77 *Abrogazioni*

TITOLO V

Disposizioni finali e transitorie

Art. 78 *Sperimentazione*
Art. 79 *Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano*
Art. 80 *Disposizioni finali ed entrata in vigore*
Allegato 1 - (previsto dall'articolo 3, comma 1) - Principi generali o postulati
Allegato 2 - (previsto dall'articolo 26, comma 3)
Allegato 2/1 SP
Allegato 2/2
Allegato 2/3 - Schema di nota integrativa
Allegato 2/4 - Schema di relazione sulla gestione
Allegato 3
Allegato 4/1
Allegato 4/2
Allegato 4/3
Allegato 4/4
Allegato 5/1
Allegato 5/2
Allegato 6/1
Allegato 6/2
Allegato 6/3
Allegato 7
Allegato 8/1
Allegato 8/2
Allegato 8/3
Allegato 9
Allegato 10
Allegato 11

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Allegato 12

Allegato 13

Allegato 14

Allegato 15

Allegato 16

Allegato 17

D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (1).
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* .

---

(1) Pubblicato nella Gazz. Uff. 26 luglio 2011, n. 172.

IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA

Visti gli *articoli 76* , *87* , *117* e *119 della Costituzione* ;
Vista la *legge 5 maggio 2009, n. 42* , recante delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell' *articolo 119 della Costituzione* , e in particolare l'articolo 2, comma 1 e comma 2, lettera h);
Vista la *legge 31 dicembre 2009, n. 196* , recante la legge di contabilità e finanza pubblica e, in particolare, l' *articolo 1* , comma 4, e l' *articolo 2* , comma 6;
Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 17 dicembre 2010;
Vista l'intesa sancita in Conferenza unificata ai sensi dell' *articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281* , nella riunione del 3 marzo 2011;
Visti il parere della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all' *articolo 3 della legge 5 maggio 2009, n. 42* e i pareri delle Commissioni parlamentari competenti per le conseguenze di carattere finanziario della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica;
Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 9 giugno 2011;
Sulla proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, del Ministro per le riforme per il federalismo, del Ministro per la semplificazione normativa e del Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale, di concerto con i Ministri dell'interno, della salute e per la pubblica amministrazione e l'innovazione;

Emana
il seguente decreto legislativo:

TITOLO I
Principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali

Art. 1 Oggetto e ambito di applicazione
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera *e)*, della Costituzione, il presente titolo e il titolo III disciplinano l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, ad eccezione dei casi in cui il Titolo II disponga diversamente, con particolare riferimento alla fattispecie di cui all'art. 19, comma 2, lettera b), degli enti locali di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo II del presente decreto. A decorrere dal 1° gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto. (2)

2. Ai fini del presente decreto:

a) per enti strumentali si intendono gli enti di cui all'art. 11-ter, distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) per organismi strumentali delle regioni e degli enti locali si intendono le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica. Le gestioni fuori bilancio autorizzate da legge e le istituzioni di cui all'art. 114, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, sono organismi strumentali. Gli organismi strumentali sono distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio. (2)

[3. Il presente titolo contiene i principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali di cui all' *articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267* e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo secondo del presente decreto. (3)]

[4. Con i decreti legislativi di cui all' *articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009, n. 42* , sono identificate le tipologie di soggetti giuridici che costituiscono enti ed organismi strumentali ai fini dell'applicazione delle presenti disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio. (3)]

5. Per gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, come individuati all' *articolo 19* , si applicano le disposizioni recate dal Titolo II.

---

(2) Comma così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. a), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

(3) Comma abrogato dall' *art. 1, comma 1, lett. a), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 2 Adozione di sistemi contabili omogenei (5)
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Le Regioni e gli enti locali di cui all' *articolo 2 del decreto legislativo 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.

2. Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui al comma 1 che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, 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.

3. Le istituzioni degli enti locali di cui all' *articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267* e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.

[4. In relazione al riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, si procede ai sensi dell' *articolo 42 della legge 31 dicembre 2009, n. 196* , previa apposita sperimentazione, alla graduale estensione della disciplina adottata in applicazione del medesimo articolo alle amministrazioni di cui ai commi 1 e 2. (4)]

---

(4) Comma abrogato dall' *art. 1, comma 1, lett. b), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

(5) Vedi, anche, gli *artt. 107-bis, comma 1* , e *109, comma 1-ter, D.L. 17 marzo 2020, n. 18* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 24 aprile 2020, n. 27* .

Art. 3 Principi contabili generali e applicati (6)
In vigore dal 20 giugno 2015

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2, conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 ed ai seguenti principi contabili applicati, che costituiscono parte integrante al presente decreto:

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

2. I principi applicati di cui al comma 1 garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili.

3. Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui all'art. 2, comma 1, che adottano la contabilità economico-patrimoniale conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 e ai principi del codice civile.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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 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 reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati, dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria. Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

4-bis. Le regioni che hanno partecipato alla sperimentazione nell'anno 2014, nell'ambito del riaccertamento ordinario effettuato nel 2015 ai fini del rendiconto 2014, provvedono al riaccertamento dei residui attivi e passivi relativi alla politica regionale unitaria - cooperazione territoriale non effettuato in occasione del riaccertamento straordinario effettuato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011, pubblicato nel supplemento ordinario n. 285 alla Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31 dicembre 2011. (7)

5. Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1 al presente decreto, gli enti di cui al comma 1, a decorrere dall'anno 2015, iscrivono negli schemi di bilancio di cui all'art. 11, comma 1, lettere a) e b), il fondo per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti, di seguito denominato fondo pluriennale vincolato, costituito:

a) in entrata, da due voci riguardanti la parte corrente e il conto capitale del fondo, per un importo corrispondente alla sommatoria degli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati sia all'esercizio considerato sia agli esercizi successivi, finanziati da risorse accertate negli esercizi precedenti, determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della programmazione, di cui all'allegato 4/1;

b) nella spesa, da una voce denominata «fondo pluriennale vincolato», per ciascuna unità di voto riguardante spese a carattere pluriennale e distintamente per ciascun titolo di spesa. Il fondo è determinato per un importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno considerato nel bilancio, con imputazione agli esercizi successivi e alle spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello considerato. La copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese impegnate negli esercizi precedenti è costituita dal fondo pluriennale iscritto in entrata, mentre la copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio di riferimento con imputazione agli esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio di riferimento. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.

Nel corso dell'esercizio, sulla base dei risultati del rendiconto, è determinato l'importo definivo degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e degli impegni assunti negli esercizi precedenti di cui il fondo pluriennale vincolato costituisce la copertura.

6. I principi contabili applicati di cui al comma 1 sono aggiornati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'art. 3-bis.

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, 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: (12) (17)

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 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; (8)

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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 reimpegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico di cui al comma 13;

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

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 decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. (15)

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 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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

personale, per gli enti che, alla data del 31 dicembre 2017, non presentano quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui. Per le regioni non rilevano i disavanzi derivanti dal debito autorizzato non contratto.

Sulla base dei rendiconti delle regioni e dei consuntivi degli enti locali relativi all'anno 2014 e delle delibere di riaccertamento straordinario dei residui sono acquisite le informazioni riguardanti il maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 e quelle relative agli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, incluso l'importo dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, con tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e sentita la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, e successive modificazioni. In base alle predette informazioni sono definiti i tempi di copertura del maggiore disavanzo, secondo modalità differenziate in considerazione dell'entità del fenomeno e della dimensione demografica e di bilancio dei singoli enti. Gli enti che non trasmettono le predette informazioni secondo le modalità e i tempi previsti dal decreto di cui al terzo periodo ripianano i disavanzi nei tempi più brevi previsti dal decreto di cui al primo periodo. (9) (16)

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 in non più di 30 esercizi a quote costanti l'anno. In attesa del decreto 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: (10)

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. (14)

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. Nelle more dell'adozione del decreto di cui al comma 15, la copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'art. 14, commi 2 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011, può essere effettuata fino all'esercizio 2042 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui nel 2012, e fino al 2043 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2014. (11)

17-bis. Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione hanno la facoltà di procedere ad un nuovo riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015 di cui al comma 7, lettera a), limitatamente alla cancellazione dei residui attivi e passivi che non corrispondono ad obbligazioni perfezionate, compilando il prospetto di cui all'allegato n. 5/2 riguardante la determinazione del risultato di amministrazione all'1 gennaio 2015. Con il decreto di cui al comma 16 è disciplinata la modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo in non più di 30 esercizi in quote costanti, compreso l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità. (13)

---

(6) Articolo così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. c), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(7) Comma inserito dall' *art. 1, comma 506, L. 23 dicembre 2014, n. 190* , a decorrere dal 1° gennaio 2015.
(8) Lettera così modificata dall' *art. 1, comma 505, L. 23 dicembre 2014, n. 190* , a decorrere dal 1° gennaio 2015.
(9) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 538, lett. a), nn. 1) e 2), L. 23 dicembre 2014, n. 190* , a decorrere dal 1° gennaio 2015.
(10) Alinea così modificato dall' *art. 1, comma 538, lett. b), nn. 1) e 2), L. 23 dicembre 2014, n. 190* , a decorrere dal 1° gennaio 2015.
(11) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 507, lett. a) e b), L. 23 dicembre 2014, n. 190* , a decorrere dal 1° gennaio 2015.
(12) Alinea così modificato dall' *art. 2, comma 2, lett. a), D.L. 19 giugno 2015, n. 78* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 6 agosto 2015, n. 125* .
(13) Comma aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. b), D.L. 19 giugno 2015, n. 78* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 6 agosto 2015, n. 125* .
(14) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il *Decreto 2 aprile 2015* .
(15) In deroga a quanto disposto dal presente comma vedi l' *art. 2, comma 1, D.L. 19 giugno 2015, n. 78* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 6 agosto 2015, n. 125* .
(16) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il *D.M. 19 dicembre 2016* .
(17) In deroga al principio della contestualità con il rendiconto 2014, previsto dal presente alinea, vedi l' *art. 1, comma 783, L. 27 dicembre 2017, n. 205* .

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 3-bis Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali (18)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Presso il Ministero dell'economia e delle finanze è istituita, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali.

2. La Commissione di cui al comma 1 ha il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al titolo I del presente decreto in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali. La Commissione agisce in reciproco raccordo con l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

3. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono disciplinate le modalità di organizzazione e di funzionamento della Commissione di cui al comma 1 cui possono essere attribuite ulteriori funzioni nell'ambito delle finalità generali del comma 2.

4. La Commissione di cui al comma 1 si avvale delle strutture e dell'organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato. Ai componenti della Commissione non è corrisposto alcun compenso, né indennità, né rimborso di spese.

---

(18) Articolo inserito dall' *art. 1, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 4 Piano dei conti integrato
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni di cui all' *articolo 2* , adottano il piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6, raccordato al piano dei conti di cui all'art. 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. (19)

2. Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

3. L'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.

4. Il piano dei conti di ciascun comparto di enti può essere articolato in considerazione alla specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrato comune di cui al comma 1.

5. Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche. Ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito dal quinto livello. (20)

6. Al fine di facilitare il monitoraggio e il confronto delle grandezze di finanza pubblica rispetto al consuntivo, le amministrazioni di cui all' *articolo 2* , trasmettono le previsioni di bilancio, aggregate secondo la struttura del quarto livello del piano dei conti, alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. (21)

7. Al fine di fornire supporto all'analisi degli scostamenti in sede di consuntivo rispetto alle previsioni, le amministrazioni di cui all'art. 2, trasmettono le risultanze del consuntivo, aggregate secondo la struttura del piano dei conti, alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. (22) (24)

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

7-bis. Entro 60 giorni dalla pubblicazione del presente decreto nella Gazzetta Ufficiale, a fini conoscitivi, è pubblicato nel sito internet www.arconet.rgs.tesoro.it:

a) il piano dei conti dedicato alle regioni e agli enti regionali, derivato dal piano dei conti degli enti territoriali di cui al comma 1;
b) il piano dei conti dedicato alle province, ai comuni e agli enti locali, derivato dal piano dei conti degli enti territoriali di cui al comma 1. (23)

7-ter. A seguito degli aggiornamenti del piano dei conti integrato di cui all'art. 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, l'allegato n. 6 può essere modificato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. La commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali promuove le modifiche e le integrazioni del piano dei conti di cui all'art. 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, di interesse degli enti territoriali. (23)

---

(19) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. e), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(20) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. e), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(21) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. e), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(22) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. e), n. 4), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(23) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. e), n. 5), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(24) Per le modalità di trasmissione dei bilanci e dei dati contabili degli enti territoriali e dei loro organismi ed enti strumentali alla banca dati delle pubbliche amministrazioni, vedi il *D.M. 12 maggio 2016* .

Art. 5 Definizione della transazione elementare
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Ogni atto gestionale genera una transazione elementare.

2. Ad ogni transazione elementare è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato.

3. Le amministrazioni di cui all' *articolo 2* , organizzano il proprio sistema informativo-contabile in modo tale da non consentire l'accertamento, la riscossione o il versamento di entrate e l'impegno, la liquidazione, l'ordinazione e il pagamento di spese, in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione. (25)

3-bis. Negli ordinativi di incasso e di pagamento la codifica della transazione elementare è inserita nei campi liberi a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere. (26)

---

(25) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. f), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(26) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. f), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 6 Struttura della codifica della transazione elementare
In vigore dal 12 settembre 2014

1. La struttura della codifica della transazione elementare è definita dall'allegato n. 7. (27)

1-bis. La codifica della transazione elementare è aggiornata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali con validità dall'esercizio successivo alla data di pubblicazione. (28)

---

(27) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. g), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(28) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. g), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 7 Modalità di codificazione delle transazioni elementari
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Al fine di garantire l'omogeneità dei bilanci pubblici, le amministrazioni di cui all' *articolo 2* codificano le transazioni elementari uniformandosi alle istruzioni degli appositi glossari. È vietato: (29)

a) l'adozione del criterio della prevalenza, salvi i casi in cui è espressamente previsto; (30)
b) l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi;
c) assumere impegni sui fondi di riserva e sugli altri accantonamenti stanziati in bilancio (30).

1-bis. I residui provenienti dagli esercizi precedenti all'entrata in vigore del presente decreto, che non sono stati oggetto del riaccertamento di cui all'art. 3, comma 7, non imputabili ad una sola tipologia di entrata, o ad un solo programma di spesa, possono essere codificati adottando il criterio della prevalenza. (31)

---

(29) Alinea così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. h), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(30) Lettera così modificata dall' *art. 1, comma 1, lett. h), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(31) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. h), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 8 Adeguamento SIOPE
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Con le modalità definite dall'art. 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, dal 1° gennaio 2017 le codifiche SIOPE degli enti territoriali e dei loro enti strumentali in contabilità finanziaria sono sostituite con quelle previste nella struttura del piano dei conti integrato. Le codifiche SIOPE degli enti in contabilità civilistica sono aggiornate in considerazione della struttura del piano dei conti integrato degli enti in contabilità finanziaria. (32) (33)

2. Eventuali ulteriori livelli di articolazione delle codifiche SIOPE sono riconducibili alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrati.

---

(32) Comma così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(33) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il *D.M. 9 giugno 2016* .

Art. 9 Il sistema di bilancio
In vigore dal 10 agosto 2011
1. Il sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche di cui all' *articolo 2* costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria.

Art. 10 Bilanci di previsione finanziari
In vigore dal 15 agosto 2020
1. Il bilancio di previsione finanziario è almeno triennale, ha carattere autorizzatorio ed è aggiornato annualmente in occasione della sua approvazione. Le previsioni di entrata e di spesa sono elaborate distintamente per ciascun esercizio, in coerenza con i documenti di programmazione dell'ente, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale. (34)

2. A seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio, la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio e al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio, può limitare la natura

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

autorizzatoria degli stanziamenti del bilancio di previsione, compresi quelli relativi agli esercizi successivi al primo. Con riferimento a tali stanziamenti, non possono essere assunte obbligazioni giuridiche. (35)

3. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:

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

b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 del codice civile, imputate anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione, delle spese correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale. (35)

4. Nei casi in cui il tesoriere è tenuto ad effettuare controlli sui pagamenti, alle variazioni di bilancio, disposte nel rispetto di quanto previsto dai rispettivi ordinamenti finanziari, sono allegati i prospetti di cui all'allegato 8, da trasmettere al tesoriere. (37)

4-bis. Il conto del tesoriere è predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 17. (36)

---

(34) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. l), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

(35) Comma così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. l), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

(36) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. l), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

(37) Comma sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. l), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Successivamente il presente comma è stato così sostituito dall' *art. 52, comma 2, D.L. 14 agosto 2020, n. 104* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 13 ottobre 2020, n. 126* .

Art. 11 Schemi di bilancio (38)
In vigore dal 1 gennaio 2019

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 adottano i seguenti 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:

a) allegato n. 9, concernente lo schema del bilancio di previsione finanziario, costituito dalle previsioni delle entrate e delle spese, di competenza e di cassa del primo esercizio, dalle previsioni delle entrate e delle spese di competenza degli esercizi successivi, dai relativi riepiloghi, e dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri;

b) allegato n. 10, concernente lo schema del rendiconto della gestione, che comprende il conto del bilancio, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, lo stato patrimoniale e il conto economico;

c) allegato n. 11 concernente lo schema del bilancio consolidato disciplinato dall'art. 11-ter.

2. Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini.

3. Al bilancio di previsione finanziario di cui al comma 1, lettera a), sono allegati, oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:

a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;

b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;

e) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;

f) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;

g) la nota integrativa redatta secondo le modalità previste dal comma 5;

h) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

4. Al rendiconto della gestione sono allegati oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:

a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie;
e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati;
f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione;
i) per le sole regioni, il prospetto dimostrativo della ripartizione per missioni e programmi della politica regionale unitaria e cooperazione territoriale, a partire dal periodo di programmazione 2014 - 2020;
j) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali;
k) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni;
l) il prospetto dei dati SIOPE;
m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;
n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6;
p) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

5. La nota integrativa allegata al bilancio di previsione indica:

a) i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo;
b) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
c) l'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
d) l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
e) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi;
f) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;
g) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
h) l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'art. 172, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;
i) l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;
j) altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.

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

a) i criteri di valutazione utilizzati;
b) le principali voci del conto del bilancio;
c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
d-bis) solo con riferimento alle regioni, l'elenco degli impegni per spese di investimento di competenza dell'esercizio finanziati con il ricorso al debito non contratto; (39)

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

d-ter) solo con riferimento alle regioni, l'elenco degli impegni per spese di investimento che hanno determinato il disavanzo da debito autorizzato e non contratto alla fine dell'anno, distintamente per esercizio di formazione; (39)

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

f) l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;

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

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

i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;

j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;

k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;

l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'art. 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350;

m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;

n) gli elementi richiesti dall'art. 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;

o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

7. Al documento tecnico di accompagnamento delle regioni di cui all'art. 39, comma 10, e al piano esecutivo di gestione degli enti locali di cui all'art. 169 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, sono allegati:

a) il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, distinguendo le entrate ricorrenti e non ricorrenti, secondo lo schema di cui all'allegato 12/1;

b) il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, distinguendo le spese ricorrenti e non ricorrenti, secondo lo schema di cui all'allegato 12/2.

8. Le amministrazioni di cui al comma 1 articolate in organismi strumentali come definiti dall'art. 1, comma 2, approvano, contestualmente al rendiconto della gestione di cui al comma 1, lettera b), anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali. Il rendiconto consolidato delle regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.

9. Il rendiconto consolidato di cui al comma 8, predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b), è costituito dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al rendiconto consolidato sono allegati i prospetti di cui al comma 4, lettere da a) a g). Al fine di consentire l'elaborazione del rendiconto consolidato l'ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali.

10. Per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, la predisposizione degli allegati di cui al comma 3, lettere e) ed f), e di cui al comma 4, lettere d), e), h), j) e k), è facoltativa.

11. Gli schemi di bilancio di cui al presente articolo sono modificati ed integrati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. A decorrere dal 2016, gli allegati riguardanti gli equilibri sono integrati in attuazione dell'art. 9, della legge 24 dicembre 2012, n. 243.

12. Nel 2015 gli enti di cui al comma 1 adottano gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, che conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, ai quali affiancano quelli previsti dal comma 1, cui è attribuita funzione conoscitiva. Il bilancio pluriennale 2015-2017 adottato secondo lo schema vigente nel 2014 svolge funzione autorizzatoria. Nel 2015, come prima voce dell'entrata degli schemi di bilancio autorizzatori annuali e pluriennali è inserito il fondo pluriennale vincolato come definito dall'art. 3, comma 4, mentre in spesa il fondo pluriennale è incluso nei singoli stanziamenti del bilancio annuale e pluriennale.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

13. Il bilancio di previsione e il rendiconto relativi all'esercizio 2015 predisposti secondo gli schemi di cui agli allegati 9 e 10 sono allegati ai corrispondenti documenti contabili aventi natura autorizzatoria. Il rendiconto relativo all'esercizio 2015 predisposto secondo lo schema di cui all'allegato 10 degli enti che si sono avvalsi della facoltà di cui all'art. 3, comma 12, non comprende il conto economico e lo stato patrimoniale. Al primo rendiconto di affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria previsto dall'art. 2, commi 1 e 2, è allegato anche lo stato patrimoniale iniziale.

14. A decorrere dal 2016 gli enti di cui all'art. 2 adottano gli schemi di bilancio previsti dal comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

15. A decorrere dal 2015 gli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 78 adottano gli schemi di bilancio di cui al comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria cui affiancano nel 2015, con funzione conoscitiva, gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, salvo gli allegati n. 17, 18 e 20 del decreto del Presidente della Repubblica n. 194 del 1996 che possono non essere compilati.

16. In caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2015, gli enti di cui al comma 1 applicano la relativa disciplina vigente nel 2014, ad esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 78, per i quali trova applicazione la disciplina dell'esercizio provvisorio prevista dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2.

17. In caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2016 gli enti di cui al comma 1 gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nel bilancio pluriennale autorizzatorio 2015 - 2017 per l'annualità 2016, riclassificati secondo lo schema di cui all'allegato 9.

---

(38) Articolo così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. m), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(39) Lettera inserita dall' *art. 1, comma 938, L. 30 dicembre 2018, n. 145* , a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Art. 11-bis Bilancio consolidato (40)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Gli enti di cui all'art. 1, comma 1, redigono il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4.

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

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

3. Ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato, si considera qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo, con l'esclusione degli enti cui si applica il titolo II.

4. Gli enti di cui al comma 1 possono rinviare l'adozione del bilancio consolidato con riferimento all'esercizio 2016, salvo gli enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione.

---

(40) Articolo inserito dall' *art. 1, comma 1, lett. n), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 11-ter Enti strumentali (41) (42)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Si definisce ente strumentale controllato di una regione o di un ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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

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

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

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

2. Si definisce ente strumentale partecipato da una regione o da un ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1.

3. Gli enti strumentali di cui ai commi 1 e 2 sono distinti nelle seguenti tipologie, corrispondenti alle missioni del bilancio:

a) servizi istituzionali, generali e di gestione;
b) istruzione e diritto allo studio;
c) ordine pubblico e sicurezza;
d) tutela e valorizzazione dei beni ed attività culturali;
e) politiche giovanili, sport e tempo libero;
f) turismo;
g) assetto del territorio ed edilizia abitativa;
h) sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente;
i) trasporti e diritto alla mobilità;
j) soccorso civile;
k) diritti sociali, politiche sociali e famiglia;
l) tutela della salute;
m) sviluppo economico e competitività;
n) politiche per il lavoro e la formazione professionale;
o) agricoltura, politiche agroalimentari e pesca;
p) energia e diversificazione delle fonti energetiche;
q) relazione con le altre autonomie territoriali e locali;
r) relazioni internazionali.

---

(41) Articolo inserito dall' *art. 1, comma 1, lett. n), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

(42) Sull'applicabilità delle disposizioni del presente articolo vedi l' *art. 8, comma 1-quater, D.L. 20 giugno 2017, n. 91* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 3 agosto 2017, n. 123* .

Art. 11-quater Società controllate (43)
In vigore dal 23 settembre 2016

1. Ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato, si definisce controllata da una regione o da un ente locale la società nella quale la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni: (44)

a) il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;

b) il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole.

2. I contratti di servizio pubblico e gli atti di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante.

3. Le società controllate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

4. In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015-2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate degli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentari.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(43) Articolo inserito dall' *art. 1, comma 1, lett. n), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(44) Alinea così modificato dall' *art. 26, comma 9, lett. a), D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175* .

Art. 11-quinquies Società partecipate (45)
In vigore dal 23 settembre 2016
1. Ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato, per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società nella quale la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata. (46)

2. Le società partecipate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

3. In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015 - 2017, per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società a totale partecipazione pubblica affidataria di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

(45) Articolo inserito dall' *art. 1, comma 1, lett. n), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(46) Comma così modificato dall' *art. 26, comma 9, lett. b), D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175* .

Art. 12 Omogeneità della classificazione delle spese
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all' *articolo 2* adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzi le finalità della spesa. (47)

(47) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. o), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 13 Definizione del contenuto di missione e programma
In vigore dal 12 settembre 2014
1. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi costituisce uno dei fondamentali principi contabili di cui all'articolo 3. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni di cui all' *articolo 2* utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. (48)

2. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all' *articolo 2* è costituita dai programmi. (48)

(48) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. o), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 14 Criteri per la specificazione e classificazione delle spese

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

In vigore dal 12 settembre 2014
1. Unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari, economici e patrimoniali, i documenti di bilancio previsivi e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche di cui all' *articolo 2* in attuazione di quanto previsto dall' *articolo 13* ripartiscono le spese in: (49)

a) missioni, come definite all' *articolo 13* , comma 1, secondo periodo. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli *articoli 117* e *118 della Costituzione* . Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
b) programmi, come definiti all'art. 13, comma 1, terzo periodo. I programmi si articolano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati. Il programma è, inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14. Nell'ambito dei macroaggregati è data separata evidenza delle eventuali quote di spesa non ricorrente; (50)
[c) macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati si raggruppano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in capitoli ed in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all' *articolo 4* (51).]
[2. La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa. (52)]
3. Le amministrazioni pubbliche di cui all' *articolo 2* allegano al bilancio consuntivo un apposito allegato che includa una rappresentazione riassuntiva dei costi sostenuti per le missioni di cui agli articoli 12 e 13 secondo lo schema previsto dall'art. 11, comma 4, lettera h). (53)

3-bis. Le Regioni, a seguito di motivate ed effettive difficoltà gestionali per la sola spesa di personale, possono utilizzare in maniera strumentale, per non più di due esercizi finanziari, il programma "Risorse umane", all'interno della missione "Servizi istituzionali, generali e di gestione". La disaggregazione delle spese di personale per le singole missioni e i programmi rappresentati a bilancio deve essere comunque esplicitata in apposito allegato alla legge di bilancio, aggiornata con la legge di assestamento e definitivamente contabilizzata con il rendiconto. (54)

3-ter. L'elenco delle missioni, programmi, titoli e macroaggregati, indicato nell'allegato n. 14, è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. L'allegato 14 comprende il glossario delle missioni e dei programmi che individua anche le corrispondenze tra i programmi e la classificazione COFOG di secondo livello (Gruppi). (54)

---

(49) Alinea così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(50) Lettera così sostituita dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(51) Lettera abrogata dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(52) Comma abrogato dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(53) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. p), nn. 1) e 4), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(54) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 5), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 15 Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Le entrate degli schemi di bilancio finanziario di cui all' *articolo 11* sono classificate secondo i successivi livelli di dettaglio:

a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. Ai fini della gestione e della rendicontazione le tipologie sono ripartite in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli secondo il rispettivo oggetto. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette al Consiglio, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie; (55)
[c) categorie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente (56).]

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. L'elenco dei titoli, delle tipologie e delle categorie, indicato nell'allegato n. 13, è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. (57)

---

(55) Lettera così modificata dall' *art. 1, comma 1, lett. q), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(56) Lettera abrogata dall' *art. 1, comma 1, lett. q), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(57) Comma così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. q), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 16 Flessibilità degli stanziamenti di bilancio (58)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Al fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 possono effettuare, in sede di gestione, variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione.

2. Resta in ogni caso precluso l'utilizzo delle entrate in conto capitale e derivanti dall'accensione di prestiti per il finanziamento delle spese correnti.

---

(58) Articolo così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. r), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 17 Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Gli enti strumentali di cui all' *articolo 3* , comma 3, predispongono un budget economico. (59)

1-bis. Gli enti di cui al comma 1 sono tenuti alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa predisposto ai sensi dell'art. 2428, comma 2, del codice civile. (60)

2. Al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre amministrazioni pubbliche, gli enti di cui al comma 1 che rientrano nella definizione di amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, riclassificano i propri incassi e pagamenti attraverso la rilevazione SIOPE di cui all' *articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196* . (61)

3. Al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della propria spesa complessiva in missioni e programmi, come definiti dall'art. 13 del presente decreto, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 2, elaborano un apposito prospetto, predisposto secondo le modalità di cui all'allegato n. 15, concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello secondo le corrispondenze individuate nel glossario delle missioni e dei programmi di cui all'allegato 14. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno indicate le funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse. (62)

4. Tale prospetto è allegato al budget e al bilancio di esercizio in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE. (63)

5. La relazione sulla gestione attesta - nell'ambito del quadro di riferimento in cui operano i soggetti di cui al comma 1, a corredo delle informazioni, e in coerenza con la missione - le attività riferite a ciascun programma di spesa.

6. Gli organi interni di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dai precedenti commi, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile.

6-bis. Al fine di consentire la rilevazione SIOPE, gli enti di cui al comma 1 si avvalgono di un servizio di cassa che prevede l'utilizzo di ordinativi di incasso e di pagamento. (64)

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

6-ter. Gli enti di cui al comma 1, ancora non coinvolti nella rilevazione SIOPE, rinviano l'attuazione dei commi da 2 a 6 all'emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze concernente l'attuazione della rilevazione SIOPE per gli enti del proprio comparto. (64)

6-quater. Il prospetto di cui all'allegato n. 15 è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. (64)

---

(59) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. s), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(60) Comma inserito dall' *art. 1, comma 1, lett. s), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(61) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. s), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(62) Comma così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. s), n. 4), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(63) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. s), n. 5), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(64) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. s), n. 6), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 18 Termini di approvazione dei bilanci
In vigore dal 21 agosto 2016
1. Le amministrazioni pubbliche di cui all' *articolo 1* , comma 1, approvano: (65)

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. Le regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo, con preventiva approvazione da parte della giunta entro il 30 aprile, per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti; (66) (70)
c) il bilancio consolidato entro il 30 settembre (69) dell'anno successivo. (67)

2. Le amministrazioni pubbliche di cui all' *articolo 1* trasmettono i loro bilanci preventivi ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalità previste dall' *articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196* . Gli schemi, standardizzati ed omogenei, assicurano l'effettiva comparabilità delle informazioni tra i diversi enti territoriali (68).

---

(65) Alinea così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. t), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(66) Lettera così modificata dall' *art. 1, comma 1, lett. t), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(67) Lettera così modificata dall' *art. 1, comma 1, lett. t), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(68) Comma così modificato dall' *art. 9, comma 1-ter, D.L. 24 giugno 2016, n. 113* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 7 agosto 2016, n. 160* .
(69) Per il differimento del presente termine vedi, relativamente al bilancio consolidato 2019, l' *art. 110, comma 1, D.L. 19 maggio 2020, n. 34* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 17 luglio 2020, n. 77* , relativamente, al bilancio consolidato 2020, l' *art. 11-quater, comma 3, lett. b), D.L. 22 aprile 2021, n. 52* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 17 giugno 2021, n. 87* , e, relativamente al bilancio consolidato 2021, l' *art. 26, comma 2-ter, lett. b), D.L. 1 marzo 2022, n. 17* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 27 aprile 2022, n. 34* .
(70) Per la proroga dei termini di cui alla presente lettera vedi l' *art. 11-quater, comma 3, lett. a), D.L. 22 aprile 2021, n. 52* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 17 giugno 2021, n. 87* , e, successivamente, l' *art. 26, comma 2-ter, lett. a), D.L. 1 marzo 2022, n. 17* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 27 aprile 2022, n. 34* .

Art. 18-bis Indicatori di bilancio (71)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, gli enti adottano un sistema di indicatori semplici, denominato «Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio» misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.

2. Le regioni e i loro enti ed organismi strumentali, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio, presentano il documento di cui al comma 1, il quale è parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio di ciascuna amministrazione pubblica. Esso viene divulgato anche attraverso la pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione «Trasparenza, valutazione e merito», accessibile dalla pagina principale (home page).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

3. Gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali allegano il "Piano" di cui al comma 1 al bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio.

4. Il sistema comune di indicatori di risultato delle Regioni e dei loro enti ed organismi strumentali, è definito con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze su proposta della Commissione sull'armonizzazione contabile degli enti territoriali. Il sistema comune di indicatori di risultato degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali è definito con decreto del Ministero dell'interno, su proposta della Commissione sull'armonizzazione contabile degli enti territoriali. L'adozione del Piano di cui al comma 1 è obbligatoria a decorrere dall'esercizio successivo all'emanazione dei rispettivi decreti. (72)

---

(71) Articolo inserito dall' *art. 1, comma 1, lett. u), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(72) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il *Decreto 9 dicembre 2015* e il *Decreto 22 dicembre 2015* .

TITOLO II
Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario

Art. 19 Oggetto e ambito di applicazione
In vigore dal 10 agosto 2011

1. Le disposizioni del presente titolo, che costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell' *articolo 117, comma 3, della Costituzione* e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell' *articolo 120, secondo comma, della Costituzione* , al fine di garantire che gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale concorrano al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base di principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci, sono dirette a disciplinare le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci da parte dei predetti enti, nonché a dettare i principi contabili cui devono attenersi gli stessi per l'attuazione delle disposizioni ivi contenute.

2. Gli enti destinatari delle disposizioni del presente titolo sono:

a) le regioni, per la parte del bilancio regionale che riguarda il finanziamento e la spesa del relativo servizio sanitario, rilevata attraverso scritture di contabilità finanziaria;
b) le regioni:
i) per la parte del finanziamento del servizio sanitario, regionale direttamente gestito, rilevata attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale, qualora le singole regioni esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, d'ora in poi denominata gestione sanitaria accentrata presso la regione;
ii) per il consolidamento dei conti degli enti sanitari di cui alla lettera c) e, ove presente ai sensi del punto i), della gestione sanitaria accentrata presso la regione; (74)
c) aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale; (73)
d) istituti zooprofilattici di cui al *decreto legislativo 30 giugno 1993, n. 270* .

---

(73) Vedi, anche, l' *art. 1, comma 1, D.M. 15 giugno 2012* e l' *art. 1, comma 522, L. 28 dicembre 2015, n. 208* .
(74) Vedi, anche, l' *art. 1, comma 522, L. 28 dicembre 2015, n. 208* .

Art. 20 Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Nell'ambito del bilancio regionale le regioni garantiscono un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso. A tal fine le regioni adottano un'articolazione in capitoli tale da garantire, sia nella sezione dell'entrata che nella sezione della spesa, ivi compresa l'eventuale movimentazione di partite di giro, separata evidenza delle seguenti grandezze:

A) Entrate:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

a) finanziamento sanitario ordinario corrente quale derivante dalle fonti di finanziamento definite nell'atto formale di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle relative fonti di finanziamento intercettate dall'ente regionale, ivi compresa la mobilità attiva programmata per l'esercizio;

b) finanziamento sanitario aggiuntivo corrente, quale derivante dagli eventuali atti regionali di incremento di aliquote fiscali per il finanziamento della sanità regionale, dagli automatismi fiscali intervenuti ai sensi della vigente legislazione in materia di copertura dei disavanzi sanitari, da altri atti di finanziamento regionale aggiuntivo, ivi compresi quelli di erogazione dei livelli di assistenza superiori rispetto ai LEA, da pay back e da iscrizione volontaria al Servizio sanitario nazionale;

c) finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;

d) finanziamento per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell' *articolo 20, della legge n. 67 del 1988* ;

B) Spesa:

a) spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il pay back;

b) spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento di livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA;

c) spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso;

d) spesa per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell' *articolo 20, della legge n. 67 del 1988* .

2. Per garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, le regioni:

a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, e le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate. Ove si verifichi la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, detto evento è registrato come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente; (75)

b) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso.

2-bis. I gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali e destinati al finanziamento del Servizio sanitario regionale sono iscritti nel bilancio regionale nell'esercizio di competenza dei tributi. (76)

2-ter. La quota dei gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali destinata obbligatoriamente al finanziamento del servizio sanitario regionale, ai sensi della legislazione vigente sui piani di rientro dai disavanzi sanitari, è iscritta nel bilancio regionale triennale, nell'esercizio di competenza dei tributi, obbligatoriamente per l'importo stimato dal competente Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, ovvero per il minore importo destinato al Servizio sanitario regionale ai sensi dell'art. 1, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191. Tale iscrizione comporta l'automatico e contestuale accertamento e impegno dell'importo nel bilancio regionale.

La regione non può disimpegnare tali somme, se non a seguito di espressa autorizzazione da parte del Tavolo di verifica degli adempimenti, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191. In relazione a tale autorizzazione la regione è tenuta a trasmettere al Tavolo di verifica degli adempimenti la relativa documentazione corredata dalla valutazione d'impatto operata dal competente Dipartimento delle finanze. Ove si verifichi in sede di consuntivazione dei gettiti fiscali un minore importo effettivo delle risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale rispetto all'importo che ha formato oggetto di accertamento e di impegno, detto evento è contabilmente registrato nell'esercizio nel quale tale perdita si determina come cancellazione di residui attivi. (76)

3. Per la parte in conto capitale riferita all'edilizia sanitaria di cui all' *articolo 20 della legge 11 marzo 1988, n. 67* , e successive modificazioni, le regioni accertano e impegnano nel corso dell'esercizio l'importo corrispondente a quello indicato nel decreto di ammissione al finanziamento. In caso di revoca dell'ammissione a finanziamento ai sensi dell' *articolo 1, comma 310, della legge 23 dicembre 2005, n. 266* , le regioni registrano detto evento nell'esercizio nel quale la revoca è disposta. (77)

---

(75) Lettera così sostituita dall' *art. 1, comma 1, lett. v), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

(76) Comma inserito dall' *art. 1, comma 1, lett. v), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

(77) In deroga a quanto disposto dal primo periodo del presente comma vedi l' *art. 31, comma 1, D.L. 24 aprile 2017, n. 50* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 21 giugno 2017, n. 96* , e l' *art. 1, comma 777, L. 27 dicembre 2017, n. 205* .

Art. 21 Accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità
In vigore dal 10 agosto 2011

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

1. Per garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard:

a) le risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard che affluiscono nei conti di tesoreria unica intestati alle singole regioni e a titolo di trasferimento dal Bilancio dello Stato e di anticipazione mensile di tesoreria sono versate in conti di tesoreria unica appositamente istituiti per il finanziamento del servizio sanitario nazionale e funzionanti secondo le modalità di cui all' *articolo 7 del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279* ;

b) le ulteriori risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale sono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i tesorieri delle regioni secondo le modalità previste dall' *articolo 77-quater, comma 2, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112* , convertito, con modificazioni, dalla *legge 6 agosto 2008, n. 133* .

2. Ai fini della rilevazione SIOPE le regioni sono identificate da distinti codici-ente, riguardanti la gestione non sanitaria e la gestione sanitaria.

Art. 22 Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la regione
In vigore dal 10 agosto 2011

1. Le regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), individuano nella propria struttura organizzativa uno specifico centro di responsabilità, d'ora in poi denominato gestione sanitaria accentrata presso la regione, deputato all'implementazione ed alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola regione e lo Stato, le altre regioni, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici ed i terzi vari, inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate ai rispettivi servizi sanitari regionali.

2. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione registra i fatti gestionali nel libro giornale e li imputa ai conti relativi a singole categorie di valori omogenei, provvedendo alla rilevazione dei costi, dei ricavi e delle variazioni negli elementi attivi e passivi del patrimonio, in modo da darne rappresentazione nel bilancio di esercizio.

3. Le regioni individuano il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione che è tenuto:

a) all'elaborazione e all'adozione del bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;

b) alla coerente compilazione, con il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione, dei modelli ministeriali CE e SP di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni, e relativi all'ente ivi identificato con il codice "000";

c) alla redazione del bilancio sanitario consolidato mediante il consolidamento dei conti della gestione accentrata stessa e dei conti degli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera c), secondo le modalità definite nell' *articolo 32* . In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione garantisce la coerenza del bilancio sanitario consolidato con le risultanze dei modelli ministeriali CE e SP di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e s.m.i. e relative all'ente ivi identificato con il codice "999". In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione ed il responsabile della predisposizione del bilancio regionale, assicurano l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte e contabilizzate in termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria. Tale riconciliazione è obbligatoriamente riportata nella nota integrativa di cui all' *articolo 32* ;

d) le regioni individuano un responsabile regionale che certifichi, con riferimento alla gestione sanitaria accertata presso la regione:

i. in sede di rendicontazione trimestrale, la regolare tenuta dei libri contabili e della contabilità, la riconciliazione dei dati della gestione accentrata con le risultanze del bilancio finanziario, la riconciliazione dei dati di cassa, la coerenza dei dati inseriti nei modelli ministeriali di rilevazione dei conti con le risultanze della contabilità;

ii. in sede di rendicontazione annuale, quando indicato al punto i), nonché la corrispondenza del bilancio alle risultanze della contabilità.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 23 Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di gestione integrale del finanziamento del servizio sanitario regionale presso gli enti di cui del servizio sanitario regionale
In vigore dal 10 agosto 2011
1. Le regioni che non esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i):

a) ne danno preventivamente comunicazione ai Ministeri dell'economia e delle finanze e della salute;
b) trattano presso la regione le sole operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera c), come disciplinato dall' *articolo 22* , comma 3, lettera c). A tal fine è comunque formalmente individuato un responsabile presso la regione, al quale si applicano le disposizioni recate dall' *articolo 32* ;
c) non possono effettuare, a valere sui capitoli di spesa del servizio sanitario regionale, operazioni di gestione diverse dal mero trasferimento delle somme agli enti del servizio sanitario regionale di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera c). A tal fine le regioni destinano in ciascun esercizio agli enti del servizio sanitario regionale l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento.

Art. 24 Libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione
In vigore dal 10 agosto 2011
1. Nelle regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), i libri contabili obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione sono il libro giornale ed il libro degli inventari. Il libro giornale registra indistintamente, in ordine cronologico, tutti i fatti di gestione che abbiano rilievo sui risultati d'esercizio. Il libro degli inventari contiene l'indicazione e la valutazione di tutte le attività e le passività relative alla gestione sanitaria accentrata presso la regione. All'aggiornamento del libro degli inventari si provvede al termine dell'esercizio.

Art. 25 Bilancio preventivo economico annuale
In vigore dal 1 gennaio 2015
1. Gli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, e lettera c) predispongono un bilancio preventivo economico annuale, in coerenza con la programmazione sanitaria e con la programmazione economico-finanziaria della regione.

1-bis. Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano devono garantire una programmabilità degli investimenti da effettuare nel proprio ambito territoriale, attraverso la predisposizione di piani annuali di investimento accompagnati da un'adeguata analisi dei fabbisogni e della relativa sostenibilità economico-finanziaria complessiva, da attuare anche in sede di predisposizione del previsto piano dei flussi di cassa prospettici di cui al comma 2. (78)

2. Il bilancio preventivo economico annuale include un conto economico preventivo e un piano dei flussi di cassa prospettici, redatti secondo gli schemi di conto economico e di rendiconto finanziario previsti dall' *articolo 26* . Al conto economico preventivo è allegato il conto economico dettagliato, secondo lo schema CE di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni.

3. Il bilancio preventivo economico annuale è corredato da una nota illustrativa, dal piano degli investimenti e da una relazione redatta dal direttore generale per gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell' *articolo 19* e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione per gli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste. La nota illustrativa esplicita i criteri impiegati nell'elaborazione del bilancio preventivo economico annuale; la relazione del direttore generale o del responsabile della gestione sanitaria accentrata evidenzia i collegamenti con gli altri atti di programmazione aziendali e regionali; il piano degli investimenti definisce gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo economico annuale degli enti di cui all'

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

articolo 19 , comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere corredato dalla relazione del collegio sindacale.

4. Gli enti di cui alla lettera d), del comma 2 dell' *articolo 19* predispongono un bilancio preventivo economico annuale, corredato da una nota illustrativa che espliciti i criteri impiegati nell'elaborazione dello stesso, nonché da un piano degli investimenti che definisca gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo economico annuale deve essere corredato dalla relazione del collegio dei revisori. Con delibera del direttore generale, il bilancio preventivo economico annuale, corredato dalla nota illustrativa, dal piano triennale degli investimenti e dalla relazione del collegio dei revisori, viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.

---

(78) Comma inserito dall' *art. 1, comma 564, L. 23 dicembre 2014, n. 190* , a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Art. 26 Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN
In vigore dal 10 agosto 2011
1. Il bilancio d'esercizio è redatto con riferimento all'anno solare. Si compone dello stato patrimoniale, del conto economico, del rendiconto finanziario e della nota integrativa ed è corredato da una relazione sulla gestione sottoscritta dal direttore generale, per gli enti di cui alle lettere c) e d) del comma 2 dell'articolo 19, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione, per gli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste.

2. Il bilancio di esercizio predisposto dagli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell' *articolo 19* viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.

3. Per conferire struttura uniforme alle voci del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio, nonché omogeneità ai valori inseriti in tali voci, gli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste redigono il bilancio di esercizio secondo gli appositi schemi di cui all' *allegato n. 2* , che costituiscono parte integrante del presente decreto legislativo. Gli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell' *articolo 19* adottano i medesimi schemi di bilancio, adattando la nota integrativa e la relazione sulla gestione alle specificità del proprio ambito operativo. (79)

4. Per gli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, la nota integrativa deve contenere anche i modelli CE ed SP per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente e la relazione sulla gestione deve contenere anche il modello di rilevazione LA, di cui al *decreto ministeriale 18 giugno 2004* e successive modificazioni ed integrazioni, per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente, nonché un'analisi dei costi sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari, distinti per ciascun livello essenziale di assistenza.

---

(79) Vedi, ora, il *D.M. 15 giugno 2012* e il *D.M. 20 marzo 2013* .

Art. 27 Piano dei conti
In vigore dal 10 agosto 2011
1. Al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi previsti dalla normativa vigente, ciascuna voce del piano dei conti degli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere univocamente riconducibile ad una sola voce dei modelli di rilevazione SP o CE di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni.

2. Gli enti di cui al comma 1 possono dettagliare il proprio piano dei conti inserendo ulteriori sottovoci, rispetto a quelle di cui ai modelli di rilevazione SP e CE di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni, secondo le proprie esigenze informative.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 28 Norme generali di riferimento
In vigore dal 10 agosto 2011
1. Per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell' *articolo 19* applicano gli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo.

Art. 29 Principi di valutazione specifici del settore sanitario
In vigore dal 1 gennaio 2013
1. Al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, sono individuate le modalità di rappresentazione, da parte degli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, delle seguenti fattispecie: (80)

a) il costo delle rimanenze di beni fungibili è calcolato con il metodo della media ponderata;
b) a partire dall'esercizio 2016 i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione; per gli esercizi dal 2012 al 2015 i cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati applicando le seguenti percentuali per esercizio di acquisizione:
1) esercizio di acquisizione 2012: per il 20% del loro valore nel 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016;
2) esercizio di acquisizione 2013: per il 40% del loro valore nel 2013, 2014; per il 20% nel 2015;
3) esercizio di acquisizione 2014: per il 60% del loro valore nel 2014; per il 40% nel 2015;
4) esercizio di acquisizione 2015: per 1'80% del loro valore nel 2015; per il 20% nel 2016; (82)
c) i contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione. Laddove siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del patrimonio netto, senza influenzare il risultato economico dell'esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dismissione. Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione, di altri soggetti pubblici o privati; (83) (84)
d) i contributi per ripiano perdite sono rilevati in un'apposita voce del patrimonio netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione, con contestuale iscrizione di un credito verso regione. Al momento dell'incasso del credito, il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce «utili e perdite portati a nuovo»;
e) le quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nel medesimo esercizio in apposito fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo;
f) le plusvalenze, le minusvalenze, le donazioni che non consistano in immobilizzazioni, né siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni, nonché le sopravvenienze e le insussistenze, sono iscritte fra i proventi e gli oneri straordinari;
g) lo stato dei rischi aziendali è valutato dalla regione, che verifica l'adeguatezza degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri iscritti nei bilanci di esercizio degli enti. Il collegio sindacale dei suddetti enti attesta l'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed al relativo utilizzo;
h) le somme di parte corrente assegnate alle regioni, a titolo di finanziamento ordinario del Servizio sanitario nazionale, tramite atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento, sono iscritte, ove sussista la gestione di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione nella propria

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

contabilità generale, come credito e contestualmente come passività per finanziamenti da allocare. Ai fini della contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale attiva e passiva, si prende a riferimento la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento;

i) ove sussista la gestione di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), per la parte di finanziamento assegnata dalla regione agli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell' *articolo 19* , mensilmente il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare in ragione di un dodicesimo dell'intero importo, iscrivendo parimenti debiti verso le singole aziende in dodicesimi. Gli enti di cui alla predetta lettera c) del comma 2 dell' *articolo 19* contestualmente rilevano un credito verso la regione e un ricavo sempre in ragione di un dodicesimo. Per la parte di finanziamento assegnata agli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), limitatamente alla quota riferita alla spesa sanitaria direttamente gestita, dal momento dell'assegnazione il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare, iscrivendo proventi in ragione di un dodicesimo per ogni mese. Al termine dell'esercizio, eventuali quote non assegnate né agli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), né agli enti di cui alla predetta lettera c) si intendono attribuite alla gestione sanitaria accentrata presso la regione e, conseguentemente, stornate da passività per finanziamenti da allocare a proventi della stessa gestione sanitaria accentrata. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione impartisce disposizioni agli enti di cui alla predetta lettera c) sulla rilevazione dei proventi e dei costi per mobilità extraregionale, al fine di garantire la corrispondenza dei dati aziendali con quanto disposto nell'ultimo periodo della lettera h);

j) con modalità analoghe a quelle previste per le somme di parte corrente, di cui al primo periodo della lettera h), ove sussista la gestione di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera b), punto i), il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione iscrive nella propria contabilità generale le altre entrate regionali per l'assistenza sanitaria e ne definisce l'assegnazione alle aziende sanitarie. Tali assegnazioni sono rilevate dalle aziende con le modalità stabilite alla lettera i) se destinate al finanziamento di parte corrente; sono invece rilevate con le modalità stabilite alle lettere c) e d) se destinate rispettivamente al finanziamento degli investimenti o al ripiano delle perdite. In tutti i casi va garantita la corrispondenza tra i crediti verso regione iscritti nei bilanci degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 del presente titolo e i debiti verso aziende iscritti nel bilancio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;

k) alle disposizioni recate dalle lettere h), i) e j), qualora le singole regioni non esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia autonoma una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, provvedono le singole aziende di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettera c), per quanto di loro competenza, sulla base delle assegnazioni del finanziamento del servizio sanitario regionale effettuate dalla regione in loro favore a seguito di atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento. In tutti i casi va garantita la corrispondenza fra il finanziamento complessivo del servizio sanitario regionale e la somma dei finanziamenti registrati dalle aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c) (81).

---

(80) La Corte costituzionale, con sentenza 2-11 luglio 2012, n. 178 (Gazz. Uff. 18 luglio 2012, n. 29 - Prima serie speciale), ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità costituzionale del presente alinea nella parte in cui si applica direttamente alle Regioni autonome ed alle Province autonome.

(81) La Corte costituzionale, con sentenza 2-11 luglio 2012, n. 178 (Gazz. Uff. 18 luglio 2012, n. 29 - Prima serie speciale), ha dichiarato, tra l'altro, l'illegittimità costituzionale della presente lettera nella parte in cui si applica direttamente alle Regioni autonome ed alle Province autonome.

(82) Lettera così sostituita dall' *art. 1, comma 36, L. 24 dicembre 2012, n. 228* , a decorrere dal 1° gennaio 2013.

(83) La Corte costituzionale, con sentenza 26 maggio - 21 luglio 2020, n. 157 (Gazz. Uff. 22 luglio 2020, n. 30 1ª Serie speciale), ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 1, lettera c), sollevate in riferimento agli artt. 81 e 97, commi primo e secondo, della Costituzione, anche in combinato disposto con gli artt. 1, 2, 3 e 32 Cost..

(84) A parziale deroga delle disposizioni di cui alla presente lettera, vedi l' *art. 6, comma 2-sexies, D.L. 29 dicembre 2011, n. 216* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 24 febbraio 2012, n. 14* e, successivamente, l' *art. 6-bis, comma 1, D.L. 13 settembre 2012, n. 158* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 8 novembre 2012, n. 189* .

Art. 30 Destinazione del risultato d'esercizio degli enti del SSN
In vigore dal 1 gennaio 2015

1. L'eventuale risultato positivo di esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell' *articolo 19* è portato a ripiano delle eventuali perdite di esercizi precedenti. L'eventuale eccedenza è accantonata a riserva ovvero, limitatamente agli enti di cui alle lettere b) punto i), e c) del comma 2 dell' *articolo 19* , è reso disponibile per il ripiano delle perdite del servizio sanitario regionale. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 2, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, eventuali risparmi nella gestione del Servizio sanitario nazionale effettuati dalle regioni rimangono nella disponibilità delle regioni stesse per finalità sanitarie. (85)

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(85) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 557, L. 23 dicembre 2014, n. 190* , a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Art. 31 Adozione del bilancio d'esercizio (86)
In vigore dal 10 agosto 2011
1. Il bilancio di esercizio è adottato entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento dal direttore generale per gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell' *articolo 19* , e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione per gli enti di cui alla lettera b), punto i), del comma 2 dell' *articolo 19* , ed è corredato dalla relazione del collegio sindacale. Gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell' *articolo 19* provvedono, altresì, a trasmettere al responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione il bilancio di esercizio e la relazione del collegio sindacale ai fini della predisposizione delle necessarie operazioni di consolidamento, di cui all' *articolo 32* .

2. Entro la medesima data del 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, gli enti di cui alla lettera d) del comma 2 dell'articolo 19 devono trasmettere al Ministero della Salute il bilancio di esercizio corredato dalla relazione del collegio dei revisori.

(86) Per la proroga del termine per l'adozione dei bilanci di esercizio vedi, per l'anno 2019, l' *art. 107, comma 3, D.L. 17 marzo 2020, n. 18* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 24 aprile 2020, n. 27* , per l'anno 2020, l' *art. 11-quater, comma 5, D.L. 22 aprile 2021, n. 52* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 17 giugno 2021, n. 87* , e, per l'anno 2021, l' *art. 11-ter, comma 1, lett. a), D.L. 27 gennaio 2022, n. 4* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 28 marzo 2022, n. 25* .

Art. 32 Bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale
In vigore dal 10 agosto 2011
1. La gestione sanitaria accentrata presso la regione predispone e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico annuale consolidato del Servizio Sanitario Regionale, di cui al comma 5, sia il bilancio d'esercizio consolidato del Servizio Sanitario Regionale, di cui al comma 7.

2. Per la redazione dei bilanci consolidati di cui al comma 1 si applicano le disposizioni del *decreto legislativo n. 127 del 1991* , fatto salvo quanto disposto dal presente titolo.

3. L'area di consolidamento comprende tutti gli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell' *articolo 19* ed esclude soggetti eventualmente partecipati da questi ultimi. Il patrimonio netto consolidato è determinato dalla somma dei valori di patrimonio netto degli enti consolidati. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all' *articolo 36* , comma 2, sono definite le modalità di sperimentazione riguardanti la previsione di un ulteriore bilancio consolidato che comprenda i soggetti controllati dagli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettere b), punto i), e c).

4. Il bilancio preventivo economico annuale consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all' *articolo 25* . La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale consolidato sono quelli prescritti per il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettere b), punto i), e c) del presente titolo.

5. La giunta regionale approva i bilanci preventivi economici annuali degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell' *articolo 19* e il bilancio preventivo economico annuale consolidato di cui al comma 4 entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui i bilanci economici preventivi si riferiscono. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.

6. Il bilancio d'esercizio consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all' *articolo 26* . La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio consolidato sono quelli prescritti per il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all' *articolo 19* , comma 2, lettere b), punto i), e c). I modelli SP e CE di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni, da inserire nella nota integrativa del bilancio d'esercizio

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

consolidato, ed il modello LA di cui al *decreto ministeriale 18 giugno 2004* e successive modificazioni ed integrazioni, da inserire nella relazione sulla gestione, sono quelli relativi al codice 999. La nota integrativa al bilancio consolidato deve in ogni caso contenere: (a) il prospetto di cui all' *articolo 22* , comma 3, lettera c), che illustri l'integrale raccordo tra le poste iscritte nel bilancio d'esercizio consolidato e quelle iscritte nel rendiconto di contabilità finanziaria; (b) un prospetto che, per ogni eventuale partecipazione detenuta dalle aziende di cui alla lettera c) del comma 2 dell' *articolo 19* presso altri soggetti, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta da ciascuna azienda del servizio sanitario regionale ed eventualmente dalla regione, valore attribuito nel bilancio consolidato e criterio di valutazione adottato; (c) un prospetto che, per ogni altra società partecipata o ente dipendente della regione che riceva a qualsiasi titolo una quota delle risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard o delle ulteriori risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta dalla regione. (88)

7. La giunta regionale approva i bilanci d'esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell' *articolo 19* entro il termine del 31 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento e il bilancio consolidato nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione. (87)

8. Per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione può stabilire specifici obblighi informativi a carico degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell' *articolo 19* e prescrivere trattamenti contabili omogenei, nei limiti di quanto stabilito dagli articoli 28 e 29.

---

(87) Per la modifica dei termini previsti dal presente comma, per l'anno 2020, vedi l' *art. 107, comma 3, D.L. 17 marzo 2020, n. 18* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 24 aprile 2020, n. 27* , per l'anno 2021, l' *art. 11-quater, comma 6, lett. a) e b), D.L. 22 aprile 2021, n. 52* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 17 giugno 2021, n. 87* , e l' *art. 26, comma 5, lett. a), e b), D.L. 25 maggio 2021, n. 73* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 23 luglio 2021, n. 106* , e, per l'anno 2022, l' *art. 11-ter, comma 1, lett. b), D.L. 27 gennaio 2022, n. 4* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 28 marzo 2022, n. 25* .
(88) Vedi, ora, il *D.M. 15 giugno 2012* e il *D.M. 20 marzo 2013* .

Art. 33 Tassonomia per gli enti in contabilità civilista
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche, la riclassificazione dei dati contabili degli enti di cui all' *articolo 19* , lettere c) e d), è operata attraverso la rilevazione SIOPE di cui all' *articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196* .

2. Gli enti di cui al comma 1 allegano il prospetto concernente la ripartizione dei pagamenti per missioni e programmi, definito secondo le modalità di cui all'allegato n. 16, al bilancio di esercizio e, a decorrere dal 2017, al bilancio preventivo economico annuale. Il prospetto allegato al bilancio di esercizio è elaborato in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse. (89)

2-bis. Il prospetto di cui all'allegato n. 16 è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. (90)

---

(89) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. z), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(90) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. z), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Art. 34 Aggiornamento schemi tecnici
In vigore dal 10 agosto 2011
1. In funzione di eventuali emergenti fabbisogni informativi, anche in conseguenza dell'attività di monitoraggio dei conti sanitari e dell'erogazione dei livelli di assistenza, ovvero di aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza, nonché della definizione del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all' *articolo 36* , comma 2, i relativi necessari aggiornamenti degli schemi allegati al presente

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

decreto legislativo, di cui agli *articoli 26* e *32* nonché la tabella di cui all' *articolo 29* , comma 1, lettera b) sono effettuati con decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.

Art. 35 Sistemi informativi e statistici della Sanità
In vigore dal 10 agosto 2011
1. Al fine di migliorare i sistemi informativi e statistici della sanità e per il loro migliore utilizzo in termini di monitoraggio dell'organizzazione dei livelli di assistenza, con procedure analoghe a quanto previsto dall' *articolo 34* , con decreto del Ministro della salute vengono stabilite le procedure di anonimizzazione dei dati individuali presenti nei flussi informativi, già oggi acquisiti in modo univoco sulla base del codice fiscale dell'assistito, con la trasformazione del codice fiscale, ai fini di ricerca per scopi di statistica sanitaria, in codice anonimo, mediante apposito algoritmo biunivoco, in modo da tutelare l'identità dell'assistito nel procedimento di elaborazione dei dati. I dati così anonimizzati sono utilizzati per migliorare il monitoraggio e la valutazione della qualità e dell'efficacia dei percorsi di cura, con un pieno utilizzo degli archivi informatici dell'assistenza ospedaliera, specialistica, farmaceutica. (91)

---

(91) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il *D.M. 7 dicembre 2016, n. 262* .

TITOLO III
Ordinamento finanziario e contabile delle regioni (92)

Art. 36 Principi generali in materia di finanza regionale (93)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Il presente titolo disciplina i bilanci delle regioni ai sensi dell'art. 117, comma 2, lettera e), della Costituzione.

2. La finanza regionale concorre con la finanza statale e locale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e di stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea ed opera in coerenza con i vincoli che ne derivano in ambito nazionale.

3. Le regioni ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine adottano ogni anno il bilancio di previsione finanziario, le cui previsioni, riferite ad un orizzonte temporale almeno triennale, sono elaborate sulla base delle linee strategiche e delle politiche contenute nel documento di economia e finanza regionale (DEFR), predisposto secondo le modalità previste dal principio contabile applicato della programmazione allegato al presente decreto. Il DEFR è approvato con una delibera del consiglio regionale. Con riferimento al periodo di programmazione decorrente dall'esercizio 2015, le regioni non sono tenute alla predisposizione del documento di economia e finanza regionale e adottano il documento di programmazione previsto dall'ordinamento contabile vigente nell'esercizio 2014. Il primo documento di economia e finanza regionale è adottato con riferimento agli esercizi 2016 e successivi. Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014 adottano la disciplina prevista dal presente articolo a decorrere dal 1° gennaio 2015.

4. La regione adotta, in relazione alle esigenze derivanti dallo sviluppo della fiscalità regionale, una legge di stabilità regionale, contenente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio di previsione. Essa contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio di previsione ed è disciplinata dal principio applicato riguardante la programmazione, allegato n. 4/1 al presente decreto.

5. Le regioni adottano i principi contabili generali ed i principi contabili applicati di cui agli allegati n. 1 e n. 4 al presente decreto.

---

(92) Titolo così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'originario Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V. Precedentemente la rubrica era la seguente: «Disposizioni finali e transitorie.».

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(93) Articolo modificato dall' *art. 9, comma 1, lett. a), D.L. 31 agosto 2013, n. 102* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 28 ottobre 2013, n. 124* , e, successivamente, così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 37 Sistema contabile (94)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Il sistema contabile delle regioni, in attuazione dell'art. 2, comma 2, lettera h), della legge 5 maggio 2009, n. 42, garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:

a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria;
b) della contabilità economico-patrimoniale, per la rilevazione, ai fini conoscitivi, degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali, che consente la rendicontazione economico e patrimoniale.
2. Le regioni garantiscono la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico patrimoniale adottando il piano dei conti integrato di cui all'art. 4.

3. Al fine di consentire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, ad ogni transazione è attribuita una codifica da applicare secondo le modalità previste dagli articoli 5, 6 e 7.

4. Le previsioni di competenza e di cassa, aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello, e i risultati della gestione di competenza e di cassa aggregati secondo l'articolazione del piano dei conti, sono trasmessi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

---

(94) Articolo così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 38 Leggi regionali di spesa e relativa copertura finanziaria (95)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Le leggi regionali che prevedono spese a carattere continuativo quantificano l'onere annuale previsto per ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio di previsione e indicano l'onere a regime ovvero, nel caso in cui non si tratti di spese obbligatorie, possono rinviare le quantificazioni dell'onere annuo alla legge di bilancio.

2. Le leggi regionali che dispongono spese a carattere pluriennale indicano l'ammontare complessivo della spesa, nonché la quota eventualmente a carico del bilancio in corso e degli esercizi successivi. La legge di stabilità regionale può annualmente rimodulare le quote previste per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione e per gli esercizi successivi, nei limiti dell'autorizzazione complessiva di spesa.

---

(95) Articolo modificato dall' *art. 9, comma 1, lett. b), D.L. 31 agosto 2013, n. 102* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 28 ottobre 2013, n. 124* , e, successivamente, così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 39 Il sistema di bilancio delle regioni (96)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Il Consiglio regionale approva ogni anno, con legge, il bilancio di previsione finanziario che rappresenta il quadro delle risorse che la regione prevede di acquisire e di impiegare, riferite ad un orizzonte temporale almeno triennale, esponendo separatamente l'andamento delle entrate e delle spese in base alla legislazione statale e regionale in vigore.

2. Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto, secondo gli

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

schemi previsti dall'allegato n. 9, con le modalità previste dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato n. 4/1, dallo statuto e dall'ordinamento contabile. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale.

3. Il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite:

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.

4. A seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di ciascuno degli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio. Con riferimento a tali stanziamenti, non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.

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

a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
b) l'ammontare delle previsioni di competenza definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio;
c) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui si autorizza l'impegno negli esercizi cui il bilancio si riferisce;
d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

6. Gli stanziamenti di spesa di competenza sono quantificati nella misura necessaria per lo svolgimento delle attività o interventi che sulla base della legislazione vigente daranno luogo ad obbligazioni esigibili negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, e sono determinati esclusivamente in relazione alle esigenze funzionali ed agli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il bilancio di previsione finanziario, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale.

7. Nel bilancio di previsione finanziario, prima di tutte le entrate e le spese, sono iscritti:

a) in entrata, gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente e del fondo pluriennale vincolato in c/capitale;
b) nell'entrata del primo esercizio, gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, nei casi individuati dall'art. 42, comma 8, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente;
c) in spesa, l'importo del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. Il disavanzo di amministrazione presunto può essere iscritto nella spesa del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 42, comma 12;
d) in entrata, il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente.

8. Nel bilancio, ciascun stanziamento di spesa di cui al comma 5, lettere b) e c), individua:

a) la quota che è già stata impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio di riferimento;
b) la quota dello stanziamento di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi. Con riferimento a tale quota, non è possibile impegnare e pagare con imputazione all'esercizio cui lo stanziamento si riferisce. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il medesimo codice del piano dei conti della spesa cui il fondo si riferisce.

9. Formano oggetto di specifica approvazione del consiglio regionale, le previsioni di cui al comma 5, lettere c) e d), per ogni unità di voto e le previsioni del comma 7.

10. Contestualmente all'approvazione della legge di bilancio la giunta approva, per ciascun esercizio, la ripartizione delle unità di voto del bilancio in categorie e macroaggregati. Tale ripartizione costituisce il documento tecnico di accompagnamento al bilancio. L'ordinamento contabile disciplina le modalità con cui, contestualmente all'approvazione del documento tecnico di accompagnamento, la Giunta o il Segretario generale, con il bilancio finanziario gestionale, provvede, per ciascun esercizio, a ripartire le categorie e i macroaggregati in capitoli ai fini della gestione e rendicontazione, ed ad assegnare ai dirigenti titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi individuati per i programmi ed i progetti finanziati nell'ambito dello stato di previsione delle spese. I capitoli di entrata e di spesa sono raccordati almeno al quarto livello del piano dei conti di cui all'art. 4.

11. Alla legge concernente il bilancio di previsione finanziario sono allegati i documenti previsti dall'art. 11, comma 3, e i seguenti documenti:

a) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) l'elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste di cui all'art. 48, comma 1, lettera b).
12. Al documento tecnico di accompagnamento al bilancio di cui al comma 10 sono allegati i documenti previsti dall'art. 11 comma 7.

13. Al bilancio finanziario gestionale di cui al comma 10 è allegato il prospetto riguardante le previsioni di competenza e di cassa dei capitoli di entrata e di spesa del perimetro sanitario individuate dall'art. 20, comma 1, ove previsto, per ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione. Il prospetto è articolato, per quanto riguarda le entrate, in titoli, tipologie, categorie e capitoli e, per quanto riguarda le spese, in titoli, macroaggregati e capitoli. Se il bilancio gestionale della regione risulta articolato in modo da distinguere la gestione ordinaria dalla gestione sanitaria, tale allegato non è richiesto.

14. In relazione a quanto disposto dal comma 6, le regioni adottano misure organizzative idonee a consentire l'analisi ed il controllo dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa, della gestione e delle decisioni organizzative, nonché la corretta quantificazione delle conseguenze finanziarie dei provvedimenti legislativi di entrata e di spesa.

15. Sono vietate le gestioni di fondi al di fuori del bilancio della regione e dei bilanci di cui all'art. 47.

16. Nella sezione del sito internet della regione dedicata ai bilanci sono pubblicati: il bilancio di previsione finanziario, il relativo documento tecnico di accompagnamento, il bilancio finanziario gestionale, le variazioni del bilancio di previsione, le variazioni del documento tecnico di accompagnamento, il bilancio di previsione assestato, il documento tecnico di accompagnamento assestato e il bilancio gestionale assestato.

---

(96) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 40 Equilibrio di bilanci (97)
In vigore dal 1 gennaio 2019
1. Per ciascuno degli esercizi in cui è articolato, il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario di competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione, garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie, alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità. Nelle more dell'applicazione del capo IV della legge 24 dicembre 2012, n. 243, il totale delle spese di cui si autorizza l'impegno può essere superiore al totale delle entrate che si prevede di accertare nel medesimo esercizio, purché il relativo disavanzo sia coperto da mutui e altre forme di indebitamento autorizzati con la legge di approvazione del bilancio nei limiti di cui all'art. 62.

2. A decorrere dal 2016, il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa.

2-bis. Fermo restando quanto previsto dal comma 2, a decorrere dall'esercizio 2018, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano che nell'ultimo anno hanno registrato valori degli indicatori annuali di tempestività dei pagamenti, calcolati e pubblicati secondo le modalità stabilite dal *decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014* , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, rispettosi dei termini di pagamento di cui all' *articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231* , possono autorizzare spese di investimento la cui copertura sia costituita da debito da contrarre solo per far fronte a esigenze effettive di cassa. L'eventuale disavanzo di amministrazione per la mancata contrazione del debito può essere coperto nell'esercizio successivo con il ricorso al debito, da contrarre solo per far fronte a effettive esigenze di cassa. (98)

---

(97) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.
(98) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 937, L. 30 dicembre 2018, n. 145* , a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 41 Il piano degli indicatori e dei risultati attesi (99)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto, la regione presenta un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" predisposto secondo le modalità previste dall'art. 18-bis.

---

(99) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 42 Il risultato di amministrazione (100)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Il risultato di amministrazione, distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati, è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare, secondo le modalità previste al comma 12.

2. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione, è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

3. I fondi accantonati del risultato di amministrazione comprendono il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti e gli accantonamenti per passività potenziali.

4. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione, per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione, è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti.

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

a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;
b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione;
d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui la regione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se la regione non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio.
L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione, per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione, è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.
6. La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi del comma 1, può essere utilizzata, nel rispetto dei vincoli di destinazione, con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio previsti dalla legislazione vigente, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
c) per il finanziamento di spese di investimento;
d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
e) per l'estinzione anticipata dei prestiti. (101)

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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

8. Le quote del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere immediatamente utilizzate per le finalità cui sono destinate, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, del primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.

9. Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 8, entro il 31 gennaio, la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione dell'anno precedente sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate e approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a). Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

10. Le quote del risultato presunto derivante dall'esercizio precedente, costituite dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio, se la verifica di cui al comma 9 e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 4, lettera d), sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.

11. Le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate del risultato di amministrazione, sono effettuate dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 10. Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa, derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dall'ordinamento contabile o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.

12. L'eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi del comma 1, a seguito dell'approvazione del rendiconto, al netto del debito autorizzato e non contratto di cui all'art. 40, comma 1, è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica il disavanzo al bilancio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, 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. Ai fini del rientro, possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. (102)

13. La deliberazione di cui al comma 12 contiene l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale, il Presidente della giunta regionale trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro. A decorrere dal 2016, è fatto salvo quanto previsto dall'art. 40, comma 2.

14. L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto, accertato ai sensi del comma 2, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità previste al comma 12. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede alle eventuali ulteriori iniziative necessarie ai sensi del comma 12.

15. A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto, nell'ambito delle attività previste dal comma 9 effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio, la gestione prosegue secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria riguardante la gestione provvisoria del bilancio.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(100) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

(101) In deroga a quanto disposto dal presente comma vedi l' *art. 109, comma 1, D.L. 17 marzo 2020, n. 18* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 24 aprile 2020, n. 27* .

(102) In deroga a quanto disposto dal presente comma vedi l' *art. 9, comma 5, D.L. 19 giugno 2015, n. 78* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 6 agosto 2015, n. 125* .

Art. 43 Esercizio provvisorio e gestione provvisoria (103)
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Se il bilancio di previsione non è approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria.

2. L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi, nei modi, nei termini e con gli effetti previsti dagli statuti e dall'ordinamento contabile dell'ente. Nel corso dell'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento.

---

(103) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 44 Classificazione delle entrate (104)
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Nel bilancio della regione le entrate sono ripartite, secondo le modalità indicate all'art. 15, in:

a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto.

2. Ai fini della gestione le tipologie sono ripartite in categorie, in capitoli ed eventualmente in articoli. Le categorie di entrata delle regioni sono individuate dall'elenco di cui all'allegato n. 13. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie.

3. Le entrate in c/capitale e derivanti da debito sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente.

---

(104) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 45 Classificazione delle spese (105)
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Le previsioni di spesa del bilancio di previsione sono classificate secondo le modalità indicate all'art. 14 in:

a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle regioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate;
b) programmi, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. I programmi sono ripartiti in titoli e sono raccordati alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter dell'art. 14, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14.

2. Ai fini della gestione, i programmi sono ripartiti in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I macroaggregati di spesa delle regioni sono individuati dall'elenco di cui all'allegato n. 14. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(105) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 46 Fondo crediti di dubbia esigiblità (106)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma fondo crediti di dubbia esigibilità, è stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto.

2. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.

3. È data facoltà alle regioni di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'art. 42, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

(106) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 47 Sistemi contabili degli organismi e degli enti strumentali della regione. Spese degli enti locali (107)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Per conseguire i propri obiettivi, la regione si avvale di organismi e di enti strumentali, distinti nelle tipologie, definite in corrispondenza delle missioni del bilancio, di cui all'art. 11-ter, comma 3.

2. Gli organismi strumentali della regione sono costituiti dalle sue articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica, escluso il consiglio regionale, al quale si applica l'art. 67. Gli organismi strumentali della regione adottano il medesimo sistema contabile della regione e adeguano la propria gestione alle disposizioni del presente decreto.

3. Gli organismi strumentali delle regioni che svolgono la funzione di organismo pagatore dei fondi europei trasmettono il proprio bilancio di previsione, le variazioni di bilancio, il consuntivo ed i dati concernenti le operazioni gestionali alla banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, e non sono compresi nel rendiconto consolidato di cui all'art. 11, commi 8 e 9. Il consuntivo degli organismi pagatori dei fondi UE partecipa al bilancio consolidato di cui all'art. 11-bis.

4. Gli enti strumentali della regione sono le aziende e gli enti, pubblici e privati, dotati di personalità giuridica, definiti dall'art. 11-ter. Gli enti strumentali in contabilità finanziaria adottano il medesimo sistema contabile della regione e adeguano la propria gestione alle disposizioni del presente decreto. Gli enti strumentali della regione in contabilità economico-patrimoniale adeguano il proprio sistema contabile ai principi di cui all'art. 17.

5. I bilanci degli enti e degli organismi, in qualunque forma costituiti, strumentali della regione, sono approvati annualmente nei termini e nelle forme stabiliti dallo statuto e dalle leggi regionali e sono pubblicati nel sito internet della regione.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(107) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 48 Fondi di riserva (108)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Nel bilancio regionale sono iscritti:

a) nella parte corrente, un «fondo di riserva per spese obbligatorie» dipendenti dalla legislazione in vigore. Le spese obbligatorie sono quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni ed altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamenti di mutui, nonché quelle così identificative per espressa disposizione normativa;
b) nella parte corrente, un «fondo di riserva per spese impreviste» per provvedere alle eventuali deficienze delle assegnazioni di bilancio, che non riguardino le spese di cui alla lettera a), e che, comunque, non impegnino i bilanci futuri con carattere di continuità;
c) il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa di cui al comma 3.
2. L'ordinamento contabile della regione disciplina le modalità e i limiti del prelievo di somme dai fondi di cui al comma 1, escludendo la possibilità di utilizzarli per l'imputazione di atti di spesa. I prelievi dal fondo di cui al comma 1, lettera a), sono disposti con decreto dirigenziale. I prelievi dal fondo di cui al comma 1, lettera b), sono disposti con delibere della giunta regionale.

3. Il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa è iscritto nel solo bilancio di cassa per un importo definito in rapporto alla complessiva autorizzazione a pagare ivi disposta, secondo modalità indicate dall'ordinamento contabile regionale in misura non superiore ad un dodicesimo e i cui prelievi e relative destinazioni ed integrazioni degli altri programmi di spesa, nonché dei relativi capitoli del bilancio di cassa, sono disposti con decreto dirigenziale.

---

(108) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 49 Fondi speciali (109)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Nel bilancio regionale possono essere iscritti uno o più fondi speciali, destinati a far fronte agli oneri derivanti da provvedimenti legislativi regionali che si perfezionino dopo l'approvazione del bilancio.

2. I fondi di cui al comma 1 non sono utilizzabili per l'imputazione di atti di spesa; ma solo ai fini del prelievo di somme da iscrivere in aumento alle autorizzazioni di spesa dei programmi esistenti o dei nuovi programmi dopo l'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che autorizzano le spese medesime.

3. I fondi di cui al comma 1 sono tenuti distinti a seconda che siano destinati al finanziamento di spese correnti o di spese in conto capitale.

4. Le quote dei fondi speciali, non utilizzate al termine dell'esercizio secondo le modalità di cui al comma 2, costituiscono economie di spesa.

5. Ai fini della copertura finanziaria di spese derivanti da provvedimenti legislativi non approvati entro il termine dell'esercizio relativo, ma in corso di approvazione da parte del Consiglio, può farsi riferimento alle quote non utilizzate dei relativi fondi speciali di detto esercizio. A tal fine, le economie di spesa derivanti dalle quote non utilizzate di tali fondi speciali costituiscono una quota accantonata del risultato di amministrazione, destinata alla copertura finanziaria di spese derivanti dai relativi provvedimenti legislativi, purché tali provvedimenti siano approvati entro il termine dell'esercizio immediatamente successivo.

---

(109) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 50 Assestamento del bilancio (110)
In vigore dal 1 gennaio 2021
1. Entro il 31 luglio, la regione approva con legge l'assestamento delle previsioni di bilancio, anche sulla scorta della consistenza dei residui attivi e passivi, del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità, accertati in sede di rendiconto dall'esercizio scaduto il 31 dicembre precedente, fermi restando i vincoli di cui all'art. 40.

2. La legge di assestamento del bilancio dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio e, in caso di accertamento negativo, assume i necessari provvedimenti di riequilibrio.

3. Alla legge di assestamento è allegata una nota integrativa nella quale sono indicati:

a) la destinazione del risultato economico dell'esercizio precedente o i provvedimenti atti al contenimento e assorbimento del disavanzo economico;
b) la destinazione della quota libera del risultato di amministrazione;
c) le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione tenuto conto della struttura e della sostenibilità del ricorso all'indebitamento, con particolare riguardo ai contratti di mutuo, alle garanzie prestate e alla conformità dei relativi oneri alle condizioni previste dalle convenzioni con gli istituti bancari e i valori di mercato, evidenziando gli oneri sostenuti in relazione ad eventuali anticipazioni di cassa concesse dall'istituto tesoriere.
3-bis. Nelle more della conclusione del giudizio di parificazione del rendiconto dell'esercizio precedente da parte della Corte dei conti, i consigli regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano approvano la legge di assestamento del bilancio anche sulla base delle risultanze del rendiconto approvato dalla giunta, fermo restando l'obbligo di apportare le eventuali variazioni di bilancio che si dovessero rendere necessarie a seguito dell'approvazione definitiva del rendiconto dopo la decisione di parificazione. In ogni caso, l'eventuale avanzo di amministrazione libero e quello destinato agli investimenti possono essere applicati al bilancio di previsione solo a seguito dell'approvazione con legge del rendiconto che ne certifica la sussistenza. (111)

---

(110) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.
(111) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 787, lett. a), L. 30 dicembre 2020, n. 178* , a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Art. 51 Variazioni del bilancio di previsione, del documento tecnico di accompagnamento e del bilancio gestionale (112) (115)
In vigore dal 1 gennaio 2019
1. Nel corso dell'esercizio, il bilancio di previsione può essere oggetto di variazioni autorizzate con legge.

2. Nel corso dell'esercizio la giunta, con provvedimento amministrativo, autorizza le variazioni del documento tecnico di accompagnamento e le variazioni del bilancio di previsione riguardanti:

a) l'istituzione di nuove tipologie di bilancio, per l'iscrizione di entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici nonché per l'iscrizione delle relative spese, quando queste siano tassativamente regolate dalla legislazione in vigore;
b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata;
c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione;
d) variazioni compensative tra le dotazioni di cassa delle missioni e dei programmi di diverse missioni;
e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale di cui all'art. 3, comma 4;
f) le variazioni riguardanti l'utilizzo del fondo di riserva per le spese impreviste di cui all'art. 48, lettera b);
g) le variazioni necessarie per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti;
g-bis) le variazioni che, al fine di ridurre il ricorso a nuovo debito, destinano alla copertura degli investimenti già stanziati in bilancio e finanziati da debito i maggiori accertamenti di entrate del titolo 1 e del titolo 3 rispetto agli stanziamenti di bilancio. Tali variazioni sono consentite solo alle regioni che nell'anno precedente hanno registrato un valore dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, calcolato e pubblicato secondo le modalità stabilite dal *decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014* , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, tenendo conto di quanto disposto dall' *articolo 41, comma 2, terzo periodo, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66* , convertito, con modificazioni, dalla *legge 23 giugno 2014, n. 89* , rispettoso dei termini di pagamento di cui all' *articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231* (114).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

3. L'ordinamento contabile regionale disciplina le modalità con cui la giunta regionale o il Segretario generale, con provvedimento amministrativo, autorizza le variazioni del bilancio gestionale che non sono di competenza dei dirigenti e del responsabile finanziario.

4. Salva differente previsione definita dalle Regioni nel proprio ordinamento contabile, i dirigenti responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario della regione possono effettuare variazioni del bilancio gestionale compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, le variazioni di bilancio riguardanti la mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 42, commi 8 e 9, le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi, le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente, e le variazioni di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato escluse quelle previste dall'art. 3, comma 4, di competenza della giunta, nonché le variazioni di bilancio, in termini di competenza o di cassa, relative a stanziamenti riguardanti le entrate da contributi a rendicontazione o riferiti a operazioni di indebitamento già autorizzate o perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, necessarie a seguito delle variazioni di esigibilità della spesa stessa. Salvo differente autorizzazione della giunta, con riferimento ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e ai trasferimenti in conto capitale, i dirigenti responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare variazioni compensative solo dei capitoli di spesa appartenenti al medesimo macroaggregato e al medesimo codice di quarto livello del piano dei conti. Il responsabile finanziario della regione può altresì variare l'elenco di cui all'articolo 11, comma 5, lettera d), al solo fine di modificare la distribuzione delle coperture finanziarie tra gli interventi già programmati per spese di investimento. (113)

5. Sono vietate le variazioni amministrative compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi e spostamenti di somme tra residui e competenza.

6. Nessuna variazione al bilancio può essere approvata dopo il 30 novembre dell'anno a cui il bilancio stesso si riferisce, fatta salva:

a) l'istituzione di tipologie di entrata di cui al comma 2, lettera a);
b) l'istituzione di tipologie di entrata, nei casi non previsti dalla lettera a) con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria;
c) le variazioni del fondo pluriennale vincolato;
d) le variazioni necessarie per consentire la reimputazione di obbligazioni già assunte agli esercizi in cui sono esigibili;
e) i prelievi dai fondi di riserva per le spese obbligatorie, per le spese impreviste, per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti e le spese potenziali;
f) le variazioni necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;
g) le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 2, lettera d);
h) le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti correnti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

7. I provvedimenti amministrativi che dispongono le variazioni al bilancio di previsione e, nei casi previsti dal presente decreto, non possono disporre variazioni del documento tecnico di accompagnamento o del bilancio gestionale.

8. Salvo quanto disposto dal presente articolo e dagli articoli 48 e 49, sono vietate le variazioni compensative degli stanziamenti di competenza da un programma all'altro del bilancio con atto amministrativo.

9. Le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere inviando il prospetto di cui all'art. 10, comma 4, allegato alla legge o al provvedimento di approvazione della variazione. Sono altresì trasmesse al tesoriere:

a) le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento;
b) le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.

10. Nel corso dell'esercizio 2015 sono applicate le norme concernenti le variazioni di bilancio vigenti nell'esercizio 2014, fatta salva la disciplina del fondo pluriennale vincolato e del riaccertamento straordinario dei residui. Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014 adottano la disciplina prevista dal presente articolo a decorrere dal 1° gennaio 2015.

---

(112) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(113) Comma così modificato dall' *art. 9-bis, comma 2, D.L. 24 giugno 2016, n. 113* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 7 agosto 2016, n. 160* , e, successivamente, dall' *art. 1, comma 952, lett. b), L. 30 dicembre 2018, n. 145* , a decorrere dal 1° gennaio 2019.
(114) Lettera aggiunta dall' *art. 1, comma 952, lett. a), L. 30 dicembre 2018, n. 145* , a decorrere dal 1° gennaio 2019.
(115) In deroga a quanto disposto dal presente articolo vedi l' *art. 109, comma 2-bis, D.L. 17 marzo 2020, n. 18* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 24 aprile 2020, n. 27* .

Art. 52 La gestione delle entrate e delle spese (116)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. La gestione delle entrate si attua attraverso le fasi dell'accertamento, della riscossione e del versamento.

2. La gestione delle spese si attua attraverso le fasi dell'impegno, della liquidazione, dell'ordinazione e del pagamento.

---

(116) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 53 Accertamenti (117)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive, da cui derivano entrate per la regione, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

2. L'accertamento costituisce la prima fase della gestione dell'entrata con la quale il funzionario competente, sulla base di idonea documentazione verifica la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico che dà luogo all'obbligazione attiva giuridicamente perfezionata, individua il debitore, quantifica la somma da incassare, individua la relativa scadenza, e registra il diritto di credito imputandolo contabilmente all'esercizio finanziario nel quale viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. E' vietato l'accertamento attuale di entrate future.

---

(117) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 54 La riscossione (118)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. La riscossione consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente.

2. La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione di tesoreria, anche nei casi in cui l'entrata non dà luogo ad effettivi movimenti di cassa.

3. L'ordinativo d'incasso è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da un suo delegato e contiene almeno:

a) l'indicazione del debitore;
b) l'ammontare della somma da riscuotere;
c) la causale;
d) l'indicazione del titolo e della tipologia di bilancio cui è riferita l'entrata, con le relative codifiche, distintamente per residui o competenza;
e) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, inseriti nei campi liberi dell'ordinativo a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

f) il numero progressivo;
g) l'esercizio finanziario e la data di emissione;
h) la codifica SIOPE di cui all'art. 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

4. Il tesoriere deve accettare, senza pregiudizio per i diritti della regione, la riscossione di ogni somma, versata in favore della regione, ivi comprese le entrate di cui al comma 6, anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso. In tale ipotesi, il tesoriere ne dà immediata comunicazione alla regione, richiedendo la regolarizzazione. La regione procede alla regolarizzazione dell'incasso entro i successivi 60 giorni.

5. Gli ordinativi di incasso che si riferiscono ad entrate di competenza dell'esercizio in corso sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Entrambi sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere li ha eseguiti, anche se la relativa comunicazione è pervenuta nell'esercizio successivo.

6. Gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa.

7. È vietata l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alle partite di giro.

8. Gli ordinativi d'incasso non riscossi entro il termine dell'esercizio sono restituiti dal tesoriere alla regione per l'annullamento e la successiva emissione nell'esercizio successivo in conto residui.

9. I codici di cui al comma 3, lettera e), possono essere applicati all'ordinativo di incasso a decorrere dal 1° gennaio 2016.

---

(118) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 55 Il versamento (119)
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Il versamento costituisce l'ultima fase dell'entrata, consistente nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse della regione.

2. Gli incaricati della riscossione interni ed esterni, versano al tesoriere le somme riscosse nei termini e nei modi fissati dai regolamenti di contabilità e dagli accordi convenzionali.

3. Gli incaricati interni, designati con provvedimento formale della regione, versano le somme riscosse presso la tesoreria della regione con cadenza stabilita dall'ordinamento contabile regionale, non superiore ai quindici giorni lavorativi.

---

(119) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 56 Impegni di spesa (120)
In vigore dal 1 gennaio 2019

1. Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate passive, da cui derivano spese per la regione, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste, dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Le spese sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

2. L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene riconosciuto il perfezionamento di un'obbligazione giuridica passiva, ed è determinata la ragione del debito, la somma da pagare, il soggetto creditore, la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio e la data di scadenza.

3. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili. Gli impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunti in relazione alle esigenze della gestione.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

4. Durante la gestione, con riferimento agli stanziamenti del bilancio di previsione, possono essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi, per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dalla regione l'obbligazione di spesa verso i terzi, decadono e costituiscono economia di bilancio, concorrendo alla determinazione del risultato di amministrazione di cui all'art. 42. Le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici concorrono alla determinazione del fondo pluriennale secondo le modalità definite, entro il 30 aprile 2019, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e con la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali e le autonomie, su proposta della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali di cui all'articolo 3-bis, al fine di adeguare il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria previsto dall'allegato n. 4/2 del presente decreto. (121)

5. Costituiscono economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto nel corso dell'esercizio, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.

6. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il funzionario della Regione che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di bilancio, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.

7. Nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa comunica al destinatario della spesa le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno delle spese riguardanti somministrazioni, forniture e prestazioni professionali è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. In mancanza della comunicazione, il terzo interessato ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengano comunicati.

8. L'ordinamento contabile della regione disciplina le modalità attraverso le quali le fatture o i documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione di beni, lo stato di avanzamento di lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente, sono annotate entro 10 giorni nel registro delle fatture ricevute secondo le modalità previste dall'art. 42 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89. Per il protocollo di tali documenti è istituito un registro unico nel rispetto della disciplina in materia di documentazione amministrativa di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, ed è esclusa la possibilità di ricorrere a registri di settore o di reparto.

---

(120) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

(121) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 909, L. 30 dicembre 2018, n. 145* , a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Art. 57 Liquidazione della spesa (122)
In vigore dal 12 settembre 2014

1. La liquidazione costituisce la fase del procedimento di spesa con la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.

2. La liquidazione è una registrazione contabile effettuata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, a seguito della acquisizione completa della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore e a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite.

---

(122) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 58 Il pagamento della spesa (123)

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

In vigore dal 12 settembre 2014
1. Il pagamento delle spese è ordinato al tesoriere entro i limiti delle previsioni di cassa, mediante l'emissione di mandati di pagamento numerati in ordine progressivo e contrassegnati da evidenze informatiche del capitolo. Gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro non costituiscono limite ai pagamenti.

2. Al pagamento delle spese, conseguenti alle deliberazioni o agli atti con i quali sono assunti i relativi impegni, si provvede esclusivamente se tali deliberazioni o atti siano divenuti esecutivi, ovvero risultino immediatamente eseguibili.

3. I mandati di pagamento sono firmati dal responsabile del servizio finanziario o da un suo delegato e contengono almeno i seguenti elementi:

a) il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
b) la data di emissione;
c) l'indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa, distintamente per residui o competenza, e della relativa disponibilità in termini di cassa;
d) l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché il relativo codice fiscale o la partita IVA;
e) l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
f) la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa;
g) le modalità di pagamento se richieste dal creditore;
h) la codifica SIOPE di cui all'art. 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
i) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, inseriti nei campi liberi del mandato a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere;
j) il codice che identifica le spese non soggette al controllo dei dodicesimi previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2, in caso di esercizio provvisorio.

4. I codici di cui al comma 3, lettera i), possono essere applicati al mandato a decorrere dal 1° gennaio 2016.

5. Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. Entro trenta giorni, la regione emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione.

6. I mandati che si riferiscono alla competenza sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Entrambi sono imputati all'esercizio in cui il tesoriere li ha eseguiti, anche se la relativa comunicazione è pervenuta nell'esercizio successivo.

7. È vietata l'imputazione provvisoria dei pagamenti in attesa di regolarizzazione alle partite di giro.

8. I mandati di pagamento, non pagati entro il termine dell'esercizio, sono commutati dal tesoriere, nelle forme e nelle modalità previste dalla legge, in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine di rendere possibile, al 31 dicembre di ciascun anno, la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere.

---

(123) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 59 Modalità di estinzione dei titoli di pagamento (124)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Le regioni possono disporre, su richiesta scritta del creditore e con spese a suo carico, che i mandati di pagamento siano estinti mediante:

a) accreditamento in conto corrente postale intestato al creditore;
b) commutazione in vaglia cambiario o in assegno circolare, non trasferibile, all'ordine del creditore;
c) accreditamento in conto corrente bancario;
d) altre forme di pagamento previste dai sistemi bancari e postali.

2. Le dichiarazioni di accreditamento o di commutazione, che sostituiscono la quietanza del creditore, devono risultare da annotazione sul mandato di pagamento, o su evidenze informatiche, recante gli estremi relativi alle operazioni.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(124) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 60 Gestione dei residui (125)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Costituiscono residui attivi le somme accertate e non riscosse e versate entro il termine dell'esercizio, da iscriversi nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo.

2. Costituiscono residui passivi le somme impegnate a norma dell'art. 56, liquidate o liquidabili, e non pagate entro il termine dell'esercizio, da iscriversi nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Non è ammessa la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate a norma dell'art. 56.

3. A decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto, non è consentita la cancellazione dei residui passivi dalle scritture contabili per perenzione. L'istituto della perenzione amministrativa si applica per l'ultima volta in occasione della predisposizione del rendiconto dell'esercizio 2014. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 è accantonata per garantire la copertura della reiscrizione dei residui perenti, per un importo almeno pari all'incidenza delle richieste di reiscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare dei residui perenti e comunque incrementando annualmente l'entità dell'accantonamento di almeno il 20 per cento, fino al 70 per cento dell'ammontare dei residui perenti.

4. La gestione della competenza è separata da quella dei residui.

5. I residui attivi e passivi di ciascun esercizio sono trasferiti ai corrispondenti capitoli dell'esercizio successivo, separatamente dagli stanziamenti di competenza dello stesso.

6. Tutte le somme iscritte tra le entrate di competenza del bilancio e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono a determinare i risultati finali della gestione.

7. Tutte le somme iscritte negli stanziamenti di competenza del bilancio e non impegnate, a norma dell'art. 56, entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e a tale titolo concorrono a determinare i risultati finali della gestione, escluse le somme iscritte negli stanziamenti relativi ai fondi pluriennali vincolati in corrispondenza di impegni imputati agli esercizi successivi.

(125) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 61 Fondi statali per interventi speciali (126)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Nel caso di assegnazioni dello Stato per interventi speciali, la regione ha facoltà di stanziare e di erogare somme eccedenti quelle assegnate dallo Stato, di compensare tali maggiori spese con minori erogazioni per lo stesso scopo nei due esercizi immediatamente successivi.

(126) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 62 Mutui e altre forme di indebitamento (127) (128) (129)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Il ricorso al debito da parte delle regioni, fatto salvo quanto previsto dall'art. 40, comma 2, è ammesso esclusivamente nel rispetto di quanto previsto dalle leggi vigenti in materia, con particolare riferimento agli

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

articoli 81 e 119 della Costituzione, all'art. 3, comma 16, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dagli articoli 9 e 10 della legge 24 dicembre 2012, n. 243.

2. Non può essere autorizzata la contrazione di nuovo indebitamento, se non è stato approvato dal consiglio regionale il rendiconto dell'esercizio di due anni precedenti a quello al cui bilancio il nuovo indebitamento si riferisce.

3. L'autorizzazione all'indebitamento, concessa con la legge di approvazione del bilancio o con leggi di variazione del medesimo, decade al termine dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

4. Le entrate derivanti da operazioni di debito sono immediatamente accertate a seguito del perfezionamento delle relative obbligazioni, anche se non sono riscosse, e sono imputate agli esercizi in cui è prevista l'effettiva erogazione del finanziamento. Contestualmente è impegnata la spesa complessiva riguardante il rimborso dei prestiti, con imputazione agli esercizi secondo il piano di ammortamento, distintamente per la quota interessi e la quota capitale.

5. Le somme iscritte nello stato di previsione dell'entrata in relazione ad operazioni di indebitamento autorizzate, ma non perfezionate entro il termine dell'esercizio, costituiscono minori entrate rispetto alle previsioni.

6. Le regioni possono autorizzare nuovo debito solo se l'importo complessivo delle annualità di ammortamento per capitale e interesse dei mutui e delle altre forme di debito in estinzione nell'esercizio considerato, al netto dei contributi erariali sulle rate di ammortamento dei mutui in essere al momento della sottoscrizione del finanziamento e delle rate riguardanti debiti espressamente esclusi dalla legge, non supera il 20 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" al netto di quelle della tipologia "Tributi destinati al finanziamento della sanità" ed a condizione che gli oneri futuri di ammortamento trovino copertura nell'ambito del bilancio di previsione della regione stessa, fatto salvo quanto previsto dall'art. 8, comma 2-bis, della legge n. 183 del 2011. Nelle entrate di cui al periodo precedente, sono comprese le risorse del fondo di cui all'art. 16-bis del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, alimentato dalle compartecipazioni al gettito derivante dalle accise. Concorrono al limite di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dalla regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, salvo quelle per le quali la regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

7. In caso di superamento del limite di cui al comma 6, determinato dalle garanzie prestate dalla regione alla data del 31 dicembre 2014, la regione non può assumere nuovo debito fino a quando il limite non risulta rispettato.

8. La legge regionale che autorizza il ricorso al debito deve specificare l'incidenza dell'operazione sui singoli esercizi finanziari futuri, nonché i mezzi necessari per la copertura degli oneri, e deve, altresì, disporre, per i prestiti obbligazionari, che l'effettuazione dell'operazione sia deliberata dalla giunta regionale, che ne determina le condizioni e le modalità.

9. Ai mutui e alle anticipazioni contratti dalle Regioni, si applica il trattamento fiscale previsto per i corrispondenti atti dell'Amministrazione dello Stato.

---

(127) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

(128) Sull'applicabilità delle disposizioni del presente articolo vedi l' *art. 4, comma 7-quater, D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231* , come modificato dall' *art. 1, comma 556, L. 27 dicembre 2019, n. 160* , l' *art. 1, comma 851, L. 30 dicembre 2018, n. 145* e, successivamente, l' *art. 1, comma 829, L. 29 dicembre 2022, n. 197* .

(129) In deroga a quanto disposto dal presente articolo, vedi gli *artt. 116, comma 2* , e *117, comma 6, D.L. 19 maggio 2020, n. 34* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 17 luglio 2020, n. 77* , l' *art. 1, comma 835, L. 30 dicembre 2020, n. 178* e, successivamente, l' *art. 21, comma 4, D.L. 25 maggio 2021, n. 73* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 23 luglio 2021, n. 106* .

Art. 63 Rendiconto generale (130)
In vigore dal 12 settembre 2014

1. I risultati della gestione sono dimostrati nel rendiconto generale annuale della regione.

2. Il rendiconto generale, composto dal conto del bilancio relativo alla gestione finanziaria, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dal conto economico e dallo stato patrimoniale, è predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al presente decreto.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

3. Contestualmente al rendiconto, la regione approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati del consiglio regionale e degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'art. 11, commi 8 e 9.

4. Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'art. 11, comma 4, l'elenco delle delibere di prelievo dal fondo di riserva per spese impreviste di cui all'art. 48, comma 1, lettera b), con l'indicazione dei motivi per i quali si è proceduto ai prelevamenti e il prospetto relativo alla gestione del perimetro sanitario di cui all'art. 20, comma 1.

5. Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione. Per ciascuna tipologia di entrata e per ciascun programma della spesa, il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza:

a) per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;
b) per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata, di quella ancora da pagare e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi, che costituisce il fondo pluriennale vincolato.

6. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 di cui all'allegato n. 1 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3.

7. Lo stato patrimoniale rappresenta la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio. Il patrimonio delle regioni è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza della regione, ed attraverso la cui rappresentazione contabile è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale comprensiva del risultato economico dell'esercizio. Le regioni includono nel conto del patrimonio anche:

a) i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile. Le regioni valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3;
b) i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.

8. In attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria allegato al presente decreto, le regioni, prima di inserire i residui attivi e passivi nel rendiconto della gestione, provvedono al riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui.

9. Possono essere conservate 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 di tale esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato 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.

10. I residui attivi possono essere ridotti od eliminati soltanto dopo che siano stati esperiti tutti gli atti per ottenerne la riscossione, a meno che il costo per tale esperimento superi l'importo da recuperare.

11. Le variazioni dei residui attivi e passivi e la loro reimputazione ad altri esercizi in considerazione del principio generale della competenza finanziaria di cui all'allegato n. 4/3, formano oggetto di apposito decreto del responsabile del procedimento, previa attestazione dell'inesigibilità dei crediti o il venir meno delle obbligazioni giuridicamente vincolanti posta in essere dalla struttura regionale competente in materia, sentito il collegio dei revisori dei conti, che in proposito manifesta il proprio parere. Dette variazioni trovano evidenza nel conto economico e nel risultato di amministrazione, tenuto conto dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

---

(130) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 64 Gli inventari (131)
In vigore dal 12 settembre 2014

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

1. L'amministrazione del patrimonio delle regioni è disciplinata dalle norme dello Stato in materia di beni, salvo quanto previsto nel presente decreto e dai principi contabili applicati.

2. Gli inventari costituiscono la principale fonte descrittiva e valutativa dello stato patrimoniale.

3. I beni sono valutati secondo le norme del codice civile e conformemente ai criteri di iscrizione e valutazione di cui al principio applicato della contabilità economico-patrimoniale (allegato n. 4/3), salvo quanto previsto per gli eventuali beni della gestione sanitaria accentrata dal titolo II.

4. Almeno ogni cinque anni, per i beni mobili, ed ogni dieci anni, per gli immobili, la regione provvede alla ricognizione e al conseguente rinnovo degli inventari.

5. Nel proprio ordinamento contabile le regioni disciplinano le modalità di inventariazione, di classificazione e di gestione dei beni, nonché la nomina dei consegnatari dei beni mobili, nel rispetto dei principi contabili applicati.

---

(131) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 65 Rendiconti degli enti strumentali della regione e spese degli enti locali (132)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. I rendiconti degli enti e degli organismi, in qualunque forma costituiti, strumentali della regione sono sottoposti al Consiglio regionale, entro i termini e per le determinazioni previsti dallo statuto e dall'ordinamento contabile regionale e sono pubblicati nel bollettino ufficiale e nel sito internet della regione.

2. I rendiconti degli organismi strumentali e degli enti di cui al comma 1 che adottano la contabilità finanziaria sono redatti secondo lo schema previsto dall'allegato n. 10 al presente decreto.

---

(132) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 66 Modalità per la formazione e l'approvazione del rendiconto (133)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Il rendiconto generale della regione è approvato con legge regionale entro il 31 luglio dell'anno successivo all'esercizio cui questo si riferisce. L'ordinamento contabile regionale disciplina le modalità e i termini per la sua presentazione al consiglio regionale.

2. Nel sito internet della regione dedicato ai bilanci è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, con il relativo allegato concernente la gestione del perimetro sanitario di cui all'art. 63, comma 4, del rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli e del rendiconto semplificato per il cittadino di cui all'art. 11, comma 2.

---

(133) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 67 Autonomia contabile del consiglio regionale (134)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Le regioni, sulla base delle norme dei rispettivi statuti, assicurano l'autonomia contabile del consiglio regionale, nel rispetto di quanto previsto dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e dai principi contabili stabiliti dal presente decreto riguardanti gli organismi strumentali.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2. Il consiglio regionale adotta il medesimo sistema contabile e gli schemi di bilancio e di rendiconto della regione adeguandosi ai principi contabili generali e applicati allegati al presente decreto.

3. La presidenza del consiglio regionale sottopone all'assemblea consiliare, secondo le norme previste nel regolamento interno di questa, il rendiconto del Consiglio regionale. Le relative risultanze finali confluiscono nel rendiconto consolidato di cui all'art. 63, comma 3. Al fine di consentire il predetto consolidato, l'assemblea consiliare approva il proprio rendiconto entro il 30 giugno dell'anno successivo.

---

(134) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 68 Il bilancio consolidato (135)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. La regione redige il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati dal presente decreto.

2. Gli enti strumentali, le aziende e le società considerate nel bilancio consolidato della regione costituiscono il "Gruppo della regione".

3. Le regioni adottano lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato n. 11 del presente decreto.

4. Al bilancio consolidato del gruppo della regione sono allegati:

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

5. Il bilancio consolidato è approvato dal Consiglio regionale entro il 30 settembre dell'anno successivo secondo le modalità previste dalla disciplina contabile della Regione.

---

(135) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 69 Servizio di tesoreria della regione (136)
In vigore dal 6 dicembre 2017
1. Il servizio di tesoreria delle regioni è affidato, in base ad apposita convenzione sottoscritta dal dirigente competente, a imprese autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria ai sensi del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni.

2. Il servizio è aggiudicato secondo le modalità previste nell'ordinamento contabile regionale, previo esperimento di apposita gara ad evidenza pubblica, con modalità che rispettino i principi della concorrenza. La convenzione deve prevedere la partecipazione alla rilevazione SIOPE, disciplinata dall'art. 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e dai relativi decreti attuativi.

3. Per eventuali danni causati alla regione o a terzi, il tesoriere risponde con tutte le proprie attività e con il proprio patrimonio.

4. Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere.

5. La regione può avvalersi dei conti correnti postali, nonché di conti correnti bancari, per l'espletamento di particolari servizi. Unico traente è l'istituto tesoriere, previa emissione di apposita reversale da parte della regione almeno ogni 15 giorni.

6. Le modalità per l'espletamento del servizio di tesoreria devono essere coerenti con le disposizioni sulla tesoreria unica di cui alla legge 29 ottobre 1984, n. 720, e successive modificazioni, e relativi decreti attuativi.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

7. Il servizio di tesoreria può essere gestito con modalità e criteri informatici e con l'uso di ordinativi di pagamento e di riscossione informatici in luogo di quelli cartacei le cui evidenze informatiche valgono ai fini della rendicontazione.

8. Gli incassi effettuati dal tesoriere mediante i servizi elettronici interbancari danno luogo al rilascio di quietanza o evidenza bancaria ad effetto liberatorio per il debitore.

9. Le Regioni possono contrarre anticipazioni unicamente allo scopo di fronteggiare temporanee deficienze di cassa, per un importo non eccedente il 10 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate di competenza del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa". Le anticipazioni devono essere estinte nell'esercizio finanziario in cui sono contratte. La convenzione di tesoreria di cui al comma 1 può prevedere un limite più basso. L'importo dell'anticipazione specificata in convenzione è da ritenersi vincolante sia per la regione che per l'istituto tesoriere. (138)

9-bis. Gli enti pubblici strumentali delle regioni possono contrarre anticipazioni unicamente allo scopo di fronteggiare temporanee deficienze di cassa, per un importo non eccedente il 10 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate di competenza derivanti dai trasferimenti correnti a qualunque titolo dovuti dalla regione. (137)

10. Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione.

11. La regione registra le operazioni di anticipazione e i relativi rimborsi secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria allegato al presente decreto.

---

(136) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.
(137) Comma inserito dall' *art. 10, comma 5, D.L. 24 giugno 2016, n. 113* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 7 agosto 2016, n. 160* .
(138) Comma così modificato dall' *art. 15-bis, comma 1, D.L. 16 ottobre 2017, n. 148* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 4 dicembre 2017, n. 172* .

Art. 70 Cooperazione Stato-Regioni (139)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Gli organi statali e le regioni sono tenuti a fornirsi, reciprocamente e a richiesta, ogni notizia utile allo svolgimento delle proprie funzioni nella materia di cui al presente decreto, nonché a concordare le modalità di utilizzazione comune dei rispettivi sistemi informativi e le altre forme di collaborazione.

2. In attuazione di quanto previsto dal comma 1, le regioni trasmettono alla banca dati delle amministrazioni pubbliche tutte le informazioni previste dall'art. 13 della legge 31 dicembre 2009 n. 196, e accedono alla medesima banca dati secondo le modalità previste con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

---

(139) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 71 Responsabilità verso l'ente degli amministratori e dei dipendenti, competenza della Corte dei conti e obblighi di denunzia (140)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Gli amministratori e i dipendenti della regione, per danni arrecati nell'esercizio delle loro funzioni, rispondono nei soli casi e negli stessi limiti di cui alla legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni. Si applicano alle indicate ipotesi di responsabilità gli istituti processuali valevoli per i dipendenti delle amministrazioni statali.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(140) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 72 Il Collegio dei revisori dei conti (141)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Il collegio dei revisori dei conti, istituito ai sensi e secondo le modalità previste dall'art. 14, comma 1, lettera e), del decreto-legge 3 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, svolge la funzione di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione della regione, delle sue articolazioni organizzative dotate di autonomia contabile e di bilancio, compreso il Consiglio regionale, ove non sia presente un proprio organo di revisione.

2. Il collegio svolge i compiti previsti dall'art. 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123. Restano fermi gli ulteriori adempimenti previsti dal presente articolo. L'ordinamento contabile regionale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate al collegio dei revisori.

3. Nello svolgimento dell'attività di controllo, il collegio si conforma ai principi di onorabilità, professionalità e indipendenza previsti dall'art. 2387 del codice civile.

4. Al fine di garantire lo svolgimento delle proprie funzioni, il collegio dei revisori ha diritto di accesso agli atti e documenti della regione. I singoli componenti hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.

5. Il registro dei verbali è custodito presso la sede della regione. Copia del verbale è inviata al presidente della regione, al Consiglio regionale, alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti e al responsabile finanziario della regione.

---

(141) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 73 Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio delle Regioni (142)
In vigore dal 30 giugno 2019
1. Il Consiglio regionale riconosce con legge, la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:

a) sentenze esecutive;
b) copertura dei disavanzi di enti, società ed organismi controllati, o, comunque, dipendenti dalla Regione, purché il disavanzo derivi da fatti di gestione;
c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, delle società di cui alla lettera b);
d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
e) acquisizione di beni e servizi in assenza del preventivo impegno di spesa.

2. Per il pagamento la Regione può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre esercizi finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori.

3. Qualora il bilancio della Regione non rechi le disponibilità finanziarie sufficienti per effettuare le spese conseguenti al riconoscimento dei debiti fuori bilancio, la Regione è autorizzata a deliberare aumenti, sino al limite massimo consentito dalla vigente legislazione, dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote ad essa attribuite, nonché ad elevare ulteriormente la misura dell'imposta regionale di cui all' art. 17, comma 1, del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, fino a un massimo di cinque centesimi per litro, ulteriori rispetto alla misura massima consentita.

4. Al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio di cui al comma 1, lettera a), il Consiglio regionale o la Giunta regionale provvedono entro trenta giorni dalla ricezione della relativa proposta. Decorso inutilmente tale termine, la legittimità di detto debito si intende riconosciuta. (143)

---

(142) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

(143) Comma così modificato dall' *art. 38-ter, comma 1, D.L. 30 aprile 2019, n. 34* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 28 giugno 2019, n. 58* .

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

TITOLO IV

Adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale (144)

Art. 74 Adeguamento dell'ordinamento contabile degli enti locali (145)

In vigore dal 12 settembre 2014

1. Nel decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, recante il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, sono apportate le seguenti modificazioni:

1) all'art. 114:

a) al comma 1 è aggiunto, in fine, il seguente periodo:

«L'azienda speciale conforma la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato n. 1 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, ed ai principi del codice civile.»;

b) al comma 2 è aggiunto, in fine, il seguente periodo:

«L'istituzione conforma la propria gestione ai principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni ed adotta il medesimo sistema contabile dell'ente locale che lo ha istituito, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 151, comma 2. L'ente locale che si avvale della facoltà di non tenere la contabilità economico patrimoniale di cui all'art. 232, comma 3, può imporre alle proprie istituzioni l'adozione della contabilità economico-patrimoniale.»;

c) al comma 4, la parola: «informano» è sostituita dalla seguente: «conformano», e le parole: «del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti.» sono sostituite dalle seguenti: «dell'equilibrio economico, considerando anche i proventi derivanti dai trasferimenti, fermo restando, per l'istituzione, l'obbligo del pareggio finanziario.»;

d) al comma 8, dopo le parole: « i seguenti atti» sono inserite le seguenti: « dell'azienda»;

e) le lettere b), c) e d) del comma 8 sono sostituite dalle seguenti:

«b) il budget economico almeno triennale;

c) il bilancio di esercizio;

d) il piano degli indicatori di bilancio.»;

f) dopo il comma 8 è aggiunto, in fine, il seguente:

«8-bis. Ai fini di cui al comma 6, sono fondamentali i seguenti atti dell'istituzione da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale:

a) il piano-programma, di durata almeno triennale, che costituisce il documento di programmazione dell'istituzione;

b) il bilancio di previsione almeno triennale, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, completo dei relativi allegati;

c) le variazioni di bilancio;

d) il rendiconto della gestione predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, completo dei relativi allegati.»;

2) alla lettera d) del comma 2 dell'art. 147 dopo le parole: «la redazione del bilancio consolidato» sono inserite le seguenti: «nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni»;

3) al comma 4 dell'art. 147-quater, dopo le parole: «secondo la competenza economica» sono inserite le seguenti: «, predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni»;

4) all'art. 150:

a) al comma 1, dopo le parole: «dalle disposizioni di principio del presente testo unico» sono aggiunte le seguenti: «e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.»;

b) il comma 3 è abrogato;

5) l'art. 151 è sostituito dal seguente:

«Art. 151. (Principi generali). - 1. Gli enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine presentano il Documento unico di programmazione entro il 31 luglio di ogni anno e il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre, riferiti ad un orizzonte temporale almeno triennale. Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel documento unico di programmazione, osservando i princìpi contabili generali ed applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. I termini possono essere differiti con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.

2. Il Documento unico di programmazione è composto dalla Sezione strategica, della durata pari a quelle del mandato amministrativo, e dalla Sezione operativa di durata pari a quello del bilancio di previsione finanziario.

3. Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale.

4. Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria;

b) della contabilità economico-patrimoniale ai fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per consentire la rendicontazione economico e patrimoniale.

5. I risultati della gestione finanziaria, economico e patrimoniale sono dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

6. Al rendiconto è allegata una relazione della Giunta sulla gestione che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti, e gli altri documenti previsti dall'art. 11, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

7. Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo.

8. Entro il 31 luglio l'ente approva il bilancio consolidato con i bilanci dei propri organismi e enti strumentali e delle società controllate e partecipate, secondo il principio applicato n. 4/4 di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.»;

6) all'art. 152:

a) al comma 1, dopo le parole: «i principi contabili stabiliti dal presente testo unico» sono inserite le seguenti: «e dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni»;

b) le lettere a), b), c), d), ed e), del comma 4 sono sostituite dalle seguenti:

«a) art. 177;

b) art. 185, comma 3;

c) articoli 197 e 198;

d) art. 205;

e) articoli 213 e 219»;

7) al comma 4 dell'art. 153, le parole: «annuale o pluriennale» sono sostituite dalle seguenti: «di previsione», dopo le parole: «dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese» sono inserite le seguenti: «, alla regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale e» e dopo la parola: «finanziari» è inserita la seguente: «e»;

8) all'art. 154:

a) i commi da 1 a 4 sono sostituiti dai seguenti

«1. E' istituito, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, presso il Ministero dell'interno l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali.

2. L'Osservatorio ha il compito di promuovere, in raccordo con la Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'art. 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'adeguamento e la corretta applicazione dei principi contabili da parte degli enti locali e di monitorare la situazione della finanza pubblica locale attraverso studi ed analisi, anche in relazione agli effetti prodotti dall'applicazione della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'art. 243-bis. Nell'ambito dei suoi compiti, l'Osservatorio esprime pareri, indirizzi ed orientamenti.

3. Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città, sono disciplinate le modalità di organizzazione e di funzionamento.»;

4. La partecipazione ai lavori dell'Osservatorio è a titolo gratuito e non dà diritto ad alcun compenso o rimborso spese.»;

b) il comma 7 è abrogato;

9) all'art. 157:

a) al comma 1, le parole: «25, 29 e 30 della legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni ed integrazioni» sono sostituite dalle seguenti: «13, 14 e 15 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, e di cui al titolo I del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

b) dopo il comma 1 sono aggiunti i seguenti:

«1-bis. Per le stesse finalità di cui al comma 1 gli enti locali garantiscono la rilevazione unitaria dei fatti gestionali attraverso l'adozione di un piano integrato dei conti, articolato in piano finanziario, economico e patrimoniale secondo lo schema di cui all'allegato n. 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Il livello minimo di articolazione del piano dei conti finanziario, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, del piano esecutivo di gestione è costituito almeno dal quarto livello.

1-ter. Al fine di garantire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, ad ogni transazione è attribuita una codifica da applicare secondo le modalità previste dagli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive integrazioni.

1-quater. Le previsioni di competenza e di cassa, aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello, ed i risultati della gestione aggregati secondo l'articolazione del piano dei conti, sono trasmessi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.»;

10) l'art. 160 è abrogato;

11) all'art. 162:

a) al comma 1, le parole: «redatto in termini di competenza, per l'anno successivo, osservando i princìpi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. La situazione corrente, come definita al comma 6 del presente articolo, non può presentare un disavanzo» sono sostituite dalle seguenti: «riferito ad almeno un triennio, comprendente le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi, osservando i principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni»;

b) il comma 6 è sostituito dal seguente:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

«6. Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale,al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contribuiti destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità.»;

12) l'art. 163 è sostituito dal seguente:

«Art. 163. (Esercizio provvisorio e gestione provvisoria). - 1. Se il bilancio di previsione non è approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria. Nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria, gli enti gestiscono gli stanziamenti di competenza previsti nell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio, ed effettuano i pagamenti entro i limiti determinati dalla somma dei residui al 31 dicembre dell'anno precedente e degli stanziamenti di competenza al netto del fondo pluriennale vincolato.

2. Nel caso in cui il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31 dicembre e non sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio, o il bilancio non sia stato approvato entro i termini previsti ai sensi del comma 3, è consentita esclusivamente una gestione provvisoria nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può assumere solo obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, quelle tassativamente regolate dalla legge e quelle necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può disporre pagamenti solo per l'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, per le spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, per le sole operazioni necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

3. L'esercizio provvisorio è autorizzato con legge o con decreto del Ministro dell'interno che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 151, primo comma, differisce il termine di approvazione del bilancio, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomia locale, in presenza di motivate esigenze. Nel corso dell'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento e gli enti possono impegnare solo spese correnti, le eventuali spese correlate riguardanti le partite di giro, lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza. Nel corso dell'esercizio provvisorio è consentito il ricorso all'anticipazione di tesoreria di cui all'art. 222.

4. All'avvio dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria l'ente trasmette al tesoriere l'elenco dei residui presunti alla data del 1° gennaio e gli stanziamenti di competenza riguardanti l'anno a cui si riferisce l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria previsti nell'ultimo bilancio di previsione approvato, aggiornati alle variazioni deliberate nel corso dell'esercizio precedente, indicanti - per ciascuna missione, programma e titolo - gli impegni già assunti e l'importo del fondo pluriennale vincolato.

5. Nel corso dell'esercizio provvisorio, gli enti possono impegnare mensilmente, unitamente alla quota dei dodicesimi non utilizzata nei mesi precedenti, per ciascun programma, le spese di cui al comma 3, per importi non superiori ad un dodicesimo degli stanziamenti del secondo esercizio del bilancio di previsione deliberato l'anno precedente, ridotti delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato, con l'esclusione delle spese:

a) tassativamente regolate dalla legge;

b) non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi;

c) a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.

6. I pagamenti riguardanti spese escluse dal limite dei dodicesimi di cui al comma 5 sono individuati nel mandato attraverso l'indicatore di cui all'art. 185, comma 2, lettera i-bis).

7. Nel corso dell'esercizio provvisorio, sono consentite le variazioni di bilancio previste dall'art. 187, comma 3-quinquies, quelle riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato, quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte, e delle spese correlate, nei casi in cui anche la spesa è oggetto di reimputazione l'eventuale aggiornamento delle spese già impegnate. Tali variazioni rilevano solo ai fini della gestione dei dodicesimi.»;

13) l'art. 164 è sostituito dal seguente:

«Art. 164. - (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.»;

14) all'art. 165:

a) al comma 1, la parola: «annuale» è sostituita dalla seguente: «finanziario», dopo le parole: «all'entrata ed alla spesa» sono inserite le seguenti: «ed è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) i commi da 2 a 14 sono sostituiti dai seguenti:

«2. Le previsioni di entrata del bilancio di previsione sono classificate, secondo le modalità indicate all'art. 15 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in:

a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;

b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza.

3. Ai fini della gestione, nel Piano esecutivo di gestione, le tipologie sono ripartite in categorie, in capitoli ed eventualmente in articoli. Le categorie di entrata degli enti locali sono individuate nell'elenco di cui all'allegato n. 13/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie.

4. Le previsioni di spesa del bilancio di previsione sono classificate secondo le modalità indicate all'art. 14 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 in:

a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dagli enti locali, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate;

b) programmi, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. I programmi sono ripartiti in titoli e sono raccordati alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter dell'art. 14, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14.

5. Ai fini della gestione, nel Piano esecutivo di gestione, i programmi sono ripartiti in titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I macroaggregati di spesa degli enti locali sono individuati nell'elenco di cui all'allegato n. 14 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.

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

a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;

b) l'ammontare delle previsioni di competenza e di cassa definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio;

c) l'ammontare degli accertamenti e degli impegni che si prevede di imputare in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, nel rispetto del principio della competenza finanziaria;

d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

7. In bilancio, prima di tutte le entrate e le spese, sono iscritti:

a) in entrata gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente e al fondo pluriennale vincolato in c/capitale;

b) in entrata del primo esercizio gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, nei casi individuati dall'art. 187, commi 3 e 3-bis, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente;

c) in uscita l'importo del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. Il disavanzo di amministrazione presunto può essere iscritto nella spesa degli esercizi successivi secondo le modalità previste dall'art. 188;

d) in entrata del primo esercizio il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente.

8. In bilancio, gli stanziamenti di competenza relativi alla spesa di cui al comma 6, lettere b) e c), individuano:

a) la quota che è già stata impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio cui si riferisce il bilancio;

b) la quota di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi. Con riferimento a tale quota non è possibile impegnare e pagare con imputazione all'esercizio cui lo stanziamento si riferisce. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.

9. I bilanci di previsione degli enti locali recepiscono, per quanto non contrasta con la normativa del presente testo unico, le norme recate dalle leggi delle rispettive regioni di appartenenza riguardanti le entrate e le spese relative a funzioni delegate, al fine di consentire la possibilità del controllo regionale sulla destinazione dei fondi assegnati agli enti locali e l'omogeneità delle classificazioni di dette spese nei bilanci di previsione degli enti rispetto a quelle contenute nei rispettivi bilanci di previsione regionali. Le entrate e le spese per le funzioni delegate dalle regioni non possono essere collocate tra i servizi per conto di terzi nei bilanci di previsione degli enti locali.

10. Il bilancio di previsione si conclude con più quadri riepilogativi, secondo gli schemi previsti dall'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

11. Formano oggetto di specifica approvazione del consiglio le previsioni di cui al comma 6, lettere c) e d), per ogni unità di voto, e le previsioni del comma 7.»;

15) all'art. 166:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

a) il comma 1 è sostituito dal seguente «1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo di riserva", gli enti locali iscrivono un fondo di riserva non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2 per cento del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio.»;

b) dopo il comma 2-ter è aggiunto il seguente:

«2-quater. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo di riserva", gli enti locali iscrivono un fondo di riserva di cassa non inferiore allo 0,2 per cento delle spese finali, utilizzato con deliberazioni dell'organo esecutivo.»;

16) l'art. 167 è sostituito dal seguente:

«Art. 167. (Fondo crediti di dubbia esigibilità e altri fondi per spese potenziali). - 1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo crediti di dubbia esigibilità" è stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

2. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.

3. E' data facoltà agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'art. 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.»;

17) all'art. 168:

a) alla rubrica, sono aggiunte le seguenti parole: « e le partite di giro»;

b) al comma 1, dopo le parole: «servizi per conto di terzi» sono inserite le seguenti: «e le partite di giro», le parole: «ivi compresi i fondi economali, e» sono soppresse, le parole: «sono ordinati esclusivamente in capitoli, secondo la partizione contenuta nel regolamento di cui all'art. 160.» sono sostituite dalle seguenti: « comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità come individuate dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

c) il comma 2 è sostituito dal seguente:

«2. Le partite di giro riguardano le operazioni effettuate come sostituto di imposta, per la gestione dei fondi economali e le altre operazioni previste nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

d) dopo il comma 2 sono inseriti i seguenti:

«2-bis. Le previsioni e gli accertamenti d'entrata riguardanti i servizi per conto di terzi e le partite di giro conservano l'equivalenza con le corrispondenti previsioni e impegni di spesa, e viceversa. A tal fine, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo ad entrate e spese riguardanti tali operazioni sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata, in deroga al principio contabile generale n. 16.

2-ter. Non comportando discrezionalità e autonomia decisionale, gli stanziamenti riguardanti le operazioni per conto di terzi e le partite di giro non hanno natura autorizzatoria.»;

18) l'art. 169 è sostituito dal seguente:

«Art. 169. (Piano esecutivo di gestione). - 1. La giunta delibera il piano esecutivo di gestione (PEG) entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione, in termini di competenza . Con riferimento al primo esercizio il PEG è redatto anche in termini di cassa.

Il PEG è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio, individua gli obiettivi della gestione ed affida gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.

2. Nel PEG le entrate sono articolate in titoli, tipologie, categorie, capitoli, ed eventualmente in articoli, secondo il rispettivo oggetto. Le spese sono articolate in missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, e sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario di cui all'art. 157.

3. L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, fermo restando l'obbligo di rilevare unitariamente i fatti gestionali secondo la struttura del piano dei conti di cui all'art. 157, comma 1-bis.

3-bis. Il PEG è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con il documento unico di programmazione. Al PEG è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati, secondo lo schema di cui all'allegato n. 8 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'art. 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'art. 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel PEG .»;

19) l'art. 170 è sostituito dal seguente:

«Art. 170. (Documento unico di programmazione). - 1. Entro il 31 luglio di ciascun anno la Giunta presenta al Consiglio il Documento unico di programmazione per le conseguenti deliberazioni. Entro il 15 novembre di ciascun anno, con lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, la Giunta presenta al Consiglio la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione. Con riferimento al periodo

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

di programmazione decorrente dall'esercizio 2015, gli enti locali non sono tenuti alla predisposizione del documento unico di programmazione e allegano al bilancio annuale di previsione una relazione previsionale e programmatica che copra un periodo pari a quello del bilancio pluriennale, secondo le modalità previste dall'ordinamento contabile vigente nell'esercizio 2014. Il primo documento unico di programmazione è adottato con riferimento agli esercizi 2016 e successivi. Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione adottano la disciplina prevista dal presente articolo a decorrere dal 1° gennaio 2015.

2. Il Documento unico di programmazione ha carattere generale e costituisce la guida strategica ed operativa dell'ente.

3. Il Documento unico di programmazione si compone di due sezioni: la Sezione strategica e la Sezione operativa. La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione.

4. Il documento unico di programmazione è predisposto nel rispetto di quanto previsto dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato n. 4/1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

5. Il Documento unico di programmazione costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione.

6. Gli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti predispongono il Documento unico di programmazione semplificato previsto dall'allegato n. 4/1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

7. Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non sono coerenti con le previsioni del Documento unico di programmazione.»;

20) l'art. 171 è abrogato;

21) l'art. 172 è sostituito dal seguente:

«Art. 172. (Altri allegati al bilancio di previsione). - 1. Al bilancio di previsione sono allegati i documenti previsti dall'art. 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:

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

b) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;

c) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;

d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;

e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.»;

22) all'art. 174:

a) al comma 1, la parola: «annuale» è abrogata, le parole: «la relazione previsionale e programmatica e lo schema di bilancio pluriennale» sono sostituite dalle seguenti: «finanziario e il Documento unico di programmazione», dopo le parole: «organo di revisione» sono aggiunte le seguenti: «entro il 15 novembre di ogni anno»;

b) al comma 2, dopo le parole: «dell'organo consiliare» sono inserite le seguenti: «e dalla Giunta» le parole: «predisposti dall'organo esecutivo» sono soppresse. Dopo il primo periodo, è aggiunto il seguente: «A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento sopravvenute, l'organo esecutivo presenta all'organo consiliare emendamenti allo schema di bilancio e alla nota di aggiornamento al Documento unico di programmazione in corso di approvazione.»;

c) al comma 3, la parola: «annuale» è abrogata, dopo le parole: «di previsione» è inserita la seguente: «finanziario». Il secondo periodo è soppresso;

d) il comma 4 è sostituito dal seguente:

«4. Nel sito internet dell'ente locale sono pubblicati il bilancio di previsione, il piano esecutivo di gestione, le variazioni al bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato ed il piano esecutivo di gestione assestato.»;

23) all'art. 175:

a) al comma 1, dopo le parole: «il bilancio di previsione» è inserita la seguente: «finanziario», dopo le parole: «di competenza» sono inserite le seguenti: « e di cassa» e dopo le parole: «relativa alle spese» sono aggiunte le seguenti: «,per ciascuno degli esercizi considerati nel documento.»;

b) al comma 2, dopo le parole: «dell'organo consiliare» sono aggiunte le seguenti: «salvo quelle previste dai commi 5-bis e 5-quater.»;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

c) al comma 3, dopo le parole: «non oltre il 30 novembre di ciascun anno» sono aggiunte le seguenti: «, fatte salve le seguenti variazioni, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno:

a) l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;

b) l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;

c) l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;

d) quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;

e) le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 5-bis, lettera d);

f) le variazioni di cui al comma 5-quater, lettera b);

g) le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente»;

d) al comma 4, dopo le parole: « in via d'urgenza» sono inserite le seguenti: «opportunamente motivata,»;

e) dopo il comma 5, sono inseriti i seguenti:

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

a) variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies;

b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio;

c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente;

d) variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;

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

5-ter. Con il regolamento di contabilità si disciplinano le modalità di comunicazione al Consiglio delle variazioni di bilancio di cui al comma 5-bis.

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

a) le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contribuiti agli investimenti, ed ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta;

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

c) le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies;

d) le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente;

e) le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi.

5-quinquies. Le variazioni al bilancio di previsione disposte con provvedimenti amministrativi, nei casi previsti dal presente decreto, e le variazioni del piano esecutivo di gestione non possono essere disposte con il medesimo provvedimento amministrativo. Le determinazioni dirigenziali di variazione compensativa dei capitoli del piano esecutivo di gestione di cui al comma 5-quater sono effettuate al fine di favorire il conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti.»;

f) il comma 6 è sostituito dal seguente:

«6. Sono vietate le variazioni di giunta compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi.»;

g) al comma 7, le parole: « nei servizi per conto di terzi» sono sostituite dalle seguenti: «nei titoli riguardanti le entrate e le spese per conto di terzi e partite di giro»;

h) al comma 8, le parole: «30 novembre» sono sostituite dalle seguenti: «31 luglio» e dopo le parole: «fondo di riserva» sono inserite le seguenti: «ed il fondo di cassa,»;

i) al comma 9, dopo le parole: «dell'organo esecutivo» sono inserite le seguenti: «, salvo quelle previste dal comma 5-quater,» e dopo le parole: «entro il 15 dicembre di ciascun anno» sono aggiunte le seguenti:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

«, fatte salve le variazioni correlate alle variazioni di bilancio previste al comma 3, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno.»;

l) dopo il comma 9 è aggiunto, in fine, il seguente:

«9-bis. Le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere inviando il prospetto di cui all'art. 10, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, allegato al provvedimento di approvazione della variazione. Sono altresì trasmesse al tesoriere:

a) le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento;

b) le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.»;

m) dopo il comma 9-bis è aggiunto il seguente: «9-ter. Nel corso dell'esercizio 2015 sono applicate le norme concernenti le variazioni di bilancio vigenti nell'esercizio 2014, fatta salva la disciplina del fondo pluriennale vincolato e del riaccertamento straordinario dei residui. Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014 adottano la disciplina prevista dal presente articolo a decorrere dal 1° gennaio 2015.»

24) all'art. 176:

a) alla rubrica, dopo le parole: «Prelevamenti dal fondo di riserva» sono aggiunte le seguenti: «e dai fondi spese potenziali»;

b) dopo le parole: «fondo di riserva» sono inserite le seguenti: «, dal fondo di riserva di cassa e dai fondi spese potenziali»;

25) all'art. 179:

a) dopo il primo periodo del comma 1 è aggiunto il seguente: «Le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio.»;

b) al comma 2, dopo le parole: «l'accertamento delle entrate avviene» sono aggiunte le seguenti: «distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, seguendo le seguenti disposizioni»;

c) alla lettera c) del comma 2, dopo le parole: «delle spese» sono inserite le seguenti: «del titolo "Servizi per conto terzi e partite di giro",»;

d) dopo la lettera c) del comma 2 è inserita la seguente:

«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;»;

e) alla lettera d) del comma 2, dopo le parole: «atti amministrativi specifici» sono aggiunte le seguenti: «, salvo i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa.»;

f) al comma 3, dopo le parole: «regolamento di contabilità dell'ente» sono aggiunte le seguenti: «, 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 decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

g) dopo il comma 3 è aggiunto il seguente:

«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. E' vietato l'accertamento attuale di entrate future. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.»;

26) all'art. 180:

a) alla lettera d) del comma 3, la parola: «somme» è sostituita dalle seguenti: «entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti»;

b) alla lettera e) del comma 3, le parole: «della risorsa o del capitolo di bilancio cui è riferita l'entrata» sono sostituite dalle seguenti: «del titolo e della tipologia»;

c) alla lettera f) del comma 3, dopo le parole: «la codifica» sono aggiunte le seguenti: «di bilancio»;

d) dopo la lettera h) del comma 3 sono aggiunte le seguenti:

« h-bis) la codifica SIOPE di cui all'art. 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

h-ter) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.»;

e) al primo periodo del comma 4, dopo le parole: «versata in favore dell'ente,» sono inserite le seguenti: «ivi comprese le entrate di cui al comma 4-ter,». Dopo il secondo periodo è aggiunto il seguente: «L'ente procede alla regolarizzazione dell'incasso entro i successivi 60 giorni e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere.»;

f) dopo il comma 4 sono aggiunti, in fine, i seguenti:

«4-bis. Gli ordinativi di incasso che si riferiscono ad entrate di competenza dell'esercizio in corso sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Gli ordinativi di incasso, sia in conto competenza sia in conto residui, sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.

4-ter. Gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa.

4-quater. E' vietata l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alle partite di giro.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

4-quinquies. Gli ordinativi d'incasso non riscossi entro il termine dell'esercizio sono restituiti dal tesoriere all'ente per l'annullamento e la successiva emissione nell'esercizio successivo in conto residui.

4-sexies. I codici di cui al comma 3, lettera h-ter), possono essere applicati all'ordinativo di incasso a decorrere dal 1° gennaio 2016.»;

27) al comma 3 dell'art. 181, dopo le parole: «dal regolamento di contabilità» sono aggiunte le seguenti: «, non superiori ai quindici giorni lavorativi»;

28) all'art. 183:

a) al comma 1, dopo le parole: «indicata la ragione» sono inserite le seguenti: «e la relativa scadenza»;

b) alla lettera b) del comma 2 dopo le parole: «oneri accessori» sono aggiunte le seguenti: «nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato»;

c) la lettera c) del comma 2 è sostituita dalla seguente:

«c) per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.»;

d) il terzo periodo del comma 3 è sostituito dai seguenti: «Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.»;

e) i commi 5, 6, 7 e 8, sono sostituiti dai seguenti:

«5. Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

6. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:

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

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

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

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

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

f) al primo periodo del comma 9, dopo le parole: «assumono atti di impegno» sono inserite le seguenti: «nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.» e, al secondo periodo, le parole: «all'art. 151, comma 4» sono sostituite dalle seguenti: «ai commi 7 e 8.»;

g) dopo il comma 9 è inserito il seguente: «9-bis. Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»

29) all'art. 185:

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

«1. Gli ordinativi di pagamento sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa, salvo i pagamenti riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria, i servizi per conto terzi e le partite di giro.»;

b) la lettera c) del comma 2 è sostituita dalla seguente:

«c) l'indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa e la relativa disponibilità, distintamente per residui o competenza e cassa;»;

c) alla lettera d) del comma 2, dopo la parola: «codifica» sono aggiunte le seguenti: «di bilancio»;

d) alla lettera e) del comma 2, le parole: «, ove richiesto,» sono soppresse;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

e) alla lettera i) della comma 2, dopo le parole: «vincoli di destinazione» sono aggiunte le seguenti: «stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti;»;

f) dopo la lettera i) del comma 2 sono inserite le seguenti:

«i-bis) la codifica SIOPE di cui all'art. 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

i-ter) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

i-quater) l'identificazione delle spese non soggette al controllo dei dodicesimi di cui all'art. 163, comma 5, in caso di esercizio provvisorio.»;

g) al comma 3, dopo le parole: «della liquidazione» sono inserite le seguenti: «e al rispetto dell'autorizzazione di cassa,»;

h) al secondo periodo del comma 4, le parole: «Entro quindici giorni e comunque entro il termine del mese in corso» sono sostituite dalle seguenti: «Entro trenta giorni» e dopo le parole: «ai fini della regolarizzazione» sono aggiunte le seguenti: «, imputandolo contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha effettuato il pagamento, anche se la relativa comunicazione è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.»;

i) dopo il comma 4 è aggiunto il seguente:

«4-bis. I codici di cui al comma 2, lettera i-bis), possono essere applicati al mandato a decorrere dal 1° gennaio 2016.»;

30) all'art. 186:

a) dopo il primo periodo del comma 1 è aggiunto il seguente: «Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.»;

b) dopo il comma 1 è aggiunto il seguente: «1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.»;

31) all'art. 187:

a) la rubrica è sostituita dalla seguente: «Composizione del risultato di amministrazione»;

b) i commi 1, 2 e 3 sono sostituiti dai seguenti:

«1. Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti.

I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188.

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

a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;

b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;

c) per il finanziamento di spese di investimento;

d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;

e) per l'estinzione anticipata dei prestiti.

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

3. Le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, secondo le modalità individuate al comma 3-quinquies.»;

c) dopo il comma 3-bis sono inseriti i seguenti:

«3-ter. Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;

b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;

d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'art. 193.

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

3-quater. Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 3, entro il 31 gennaio la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate ed approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'art. 11, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

3-quinquies. Le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, sono effettuate solo dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 3-quater. Le variazioni consistenti nella mera re-iscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario. In caso di esercizio provvisorio tali variazioni sono di competenza della Giunta.

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

32) all'art. 188:

a) al comma 1, dopo la parola: «è» è inserita la seguente: «immediatamente» e le parole: «al bilancio di previsione nei modi e nei termini di cui all'art. 193, in aggiunta alle quote di ammortamento accantonate e non disponibili nel risultato contabile di amministrazione» sono sostituite dalle seguenti: «all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.»;

b) al comma 1, dopo il primo periodo, sono aggiunti i seguenti:

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

c) dopo il comma 1 sono inseriti i seguenti:

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

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

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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

33) all'art. 189:

a) al comma 2 le parole: «nonché le somme derivanti dalla stipulazione di contratti di apertura di credito» sono sostituite dalle seguenti: «esigibile nell'esercizio, secondo i principi applicati della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

b) al comma 3 le parole: «costituiscono residui attivi le somme derivanti da mutui per i quali è intervenuta la concessione definitiva da parte della Cassa depositi e prestiti o degli Istituti di previdenza ovvero la stipulazione del contratto per i mutui concessi da altri Istituti di credito.» sono sostituite dalle seguenti: «le somme rese disponibili dalla Cassa depositi e prestiti a titolo di finanziamento e non ancora prelevate dall'ente costituiscono residui attivi a valere dell'entrata classificata come prelievi da depositi bancari, nell'ambito del titolo Entrate da riduzione di attività finanziarie, tipologia Altre entrate per riduzione di attività finanziarie.»;

c) al comma 4 la parola: «accertamenti» è sostituita dalla seguente: «entrate»;

34) all'art. 191:

a) al comma 1 le parole: «intervento o capitolo» sono sostituite dalla seguente: «programma». Il secondo periodo è sostituito dai seguenti:

«Nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad altre amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa comunica al destinatario le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali, è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione.»;

b) al comma 2 le parole: «all'intervento o capitolo» sono sostituite dalle seguenti: «alla missione e al programma», dopo le parole: «di bilancio» sono inserite le seguenti: «e al relativo capitolo di spesa del piano esecutivo di gestione»;

c) il comma 5 è sostituito dal seguente:

«5. Il regolamento di contabilità dell'ente disciplina le modalità attraverso le quali le fatture o i documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione di beni, lo stato di avanzamento di lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente sono protocollate ed, entro 10 giorni, annotate nel registro delle fatture ricevute secondo le modalità previste dall'art. 42 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89. Per il protocollo di tali documenti è istituito un registro unico nel rispetto della disciplina in materia di documentazione amministrativa di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, ed è esclusa la possibilità di ricorrere a protocolli di settore o di reparto.»;

35) all'art. 193:

a) al comma 1, dopo le parole: «dal presente testo unico» sono aggiunte le seguenti: «, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'art. 162, comma 6.»;

b) al comma 2, le parole: «30 settembre» sono sostituite dalle seguenti: «31 luglio», le parole: «ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. In tale sede l'organo consiliare dà», sono sostituite dalle seguenti: «a dare», e le parole: «, 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.» sono sostituite dalle seguenti: «ad adottare, contestualmente:

a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;

b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194;

c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.»;

c) il comma 3 è sostituito dal seguente: «3. Ai fini del comma 2, fermo restando quanto stabilito dall'art. 194, comma 2, possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione. Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2.»;

36) all'art. 195

a) la rubrica è sostituita dalla seguente: «Utilizzo di entrate vincolate»:

b) al comma 1, le parole: «di entrate aventi specifica destinazione» sono sostituite dalle seguenti: «delle entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d)». Dopo il primo periodo, è aggiunto il seguente: «I movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria.»;

c) al comma 2, le parole: «somme a specifica destinazione» sono sostituite dalle seguenti: «entrate vincolate», le parole: «dal tesoriere su specifiche richieste del servizio finanziario dell'ente» sono sostituite dalle seguenti: «dall'ente con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile»;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

d) al comma 3, le parole: «somme a specifica destinazione» sono sostituite dalle seguenti: «entrate vincolate». Dopo il secondo periodo del comma 3 è aggiunto il seguente: « La ricostituzione dei vincoli è perfezionata con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile.»;

e) al comma 4, le parole: «somme a specifica destinazione» sono sostituite dalle seguenti: «entrate vincolate»;

37) la lettera a) del comma 2 dell'art. 197 è sostituita dalla seguente:

«a) predisposizione del piano esecutivo di gestione;»;

38) all'art. 199:

a) alla lettera b) del comma 1 dell'art. 199, le parole: «avanzi di» sono sostituite dalle seguenti: «avanzo di parte corrente del», la parola: «costituiti» è sostituita dalla seguente: «costituito»;

b) dopo il comma 1, è inserito il seguente:

«1-bis. Le entrate di cui al comma 1, lettere a), c), d) ed f) sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente.»;

39) all'art. 200:

a) la rubrica è sostituita dalla seguente: «Gli investimenti»:

b) al comma 1, le parole: «pluriennale originario, eventualmente modificato dall'organo consiliare,» sono sostituite dalle seguenti: «di previsione»;

c) dopo il comma 1, sono aggiunti, in fine, i seguenti:

«1-bis. La copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi è costituita:

a) da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione, confluite nel fondo pluriennale vincolato accantonato per gli esercizi successivi;

b) da risorse accertate esigibili negli esercizi successivi, la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione;

c) dall'utilizzo del risultato di amministrazione nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 187. Il risultato di amministrazione può confluire nel fondo pluriennale vincolato accantonato per gli esercizi successivi.

1-ter. Per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto, al momento dell'attivazione del primo impegno, di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'art. 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.»;

40) all'art. 201:

a) al comma 1, dopo le parole: «sono autorizzate» sono inserite le seguenti: «, nel rispetto dei limiti imposti dall'ordinamento alla possibilità di indebitamento,»;

b) al comma 2, le parole: «al miliardo di lire» sono sostituite dalle seguenti: «a cinquecentomila euro»;

41) all'art. 203:

a) alla lettera b) del comma 1, la parola: «annuale» è sostituita dalle seguenti: «di previsione» le parole: «incluse le relative previsioni» sono sostituite dalle seguenti: «iscritti i relativi stanziamenti»;

b) al comma 2, la parola: «annuale» è sostituita dalla seguente: «di previsione» e le parole: «modifica il bilancio pluriennale e la relazione previsionale e programmatica» sono sostituite dalle seguenti: «adegua il documento unico di programmazione e di conseguenza le previsioni del bilancio degli esercizi successivi»;

42) all'art. 204:

a) al comma 1, le parole: «Per le comunità montane si fa riferimento ai primi due titoli delle entrate.» sono soppresse;

b) alla fine del comma 1 sono aggiunti i seguenti periodi: «Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito.»;

c) al comma 2, le parole: «dall'Istituto nazionale di previdenza per i dipendenti dell'amministrazione pubblica» sono soppresse. Alla lettera f), le parole: «Ministro del tesoro, bilancio e programmazione economica» sono sostituite dalle seguenti: «dal Ministro dell'economia e delle finanze»;

d) il secondo periodo del comma 3 è soppresso;

43) all'art. 205-bis:

a) alla lettera a) del comma 3, le parole: «L'erogazione dell'intero importo messo a disposizione al momento della contrazione dell'apertura di credito ha luogo nel termine massimo di tre anni, ferma restando la possibilità per l'ente locale di disciplinare contrattualmente le condizioni economiche di un eventuale utilizzo parziale;» sono soppresse;

b) dopo il comma 3 è inserito il seguente:

«3-bis. Il contratto di cui al comma 3 può prevedere l'erogazione dei singoli tiraggi sulla base di scritture private ovvero di atti di quietanza, fermo restando, al termine di periodi di tempo contrattualmente predeterminati, la formalizzazione dell'insieme dei tiraggi effettuati con unico atto pubblico.»;

44) all'art. 206:

a) al comma 1, la parola: «annuale» è sostituita dalle seguenti: «di previsione»;

b) il secondo periodo del comma 1 è soppresso;

45) all'art. 207:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

a) al comma 1, dopo le parole: «dalle comunità montane di cui fanno parte» sono aggiunte le seguenti: «che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, come definiti dall'art. 3, comma 18, lettere g) ed h), della legge 24 dicembre 2003, n. 350.»;

b) al comma 3, dopo le parole: «anche a favore di terzi» sono inserite le seguenti: «, che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, come definiti dall'art. 3, comma 18, lettere g) ed h), della legge 24 dicembre 2003, n. 350,»;

c) dopo il comma 4 è aggiunto, in fine, il seguente:

«4-bis. Con il regolamento di contabilità l'ente può limitare la possibilità di rilasciare fideiussioni.»;

46) alla lettera b) del comma 1 all'art. 208, le parole: «lire 1 miliardo» sono sostituite dalle seguenti: «cinquecentomila euro»;

47) all'art. 209, dopo il comma 3 è aggiunto il seguente:

«3-bis. Il tesoriere tiene contabilmente distinti gli incassi di cui all'art. 180, comma 3, lettera d). I prelievi di tali risorse sono consentiti solo con i mandati di pagamento di cui all'art. 185, comma 2, lettera i). E' consentito l'utilizzo di risorse vincolate secondo le modalità e nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 195.»;

48) dopo il comma 1 dell'art. 215 è aggiunto il seguente:

«1-bis. Il tesoriere non gestisce i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, inseriti nei campi liberi dell'ordinativo a disposizione dell'ente.»;

49) all'art. 216:

a) al comma 1 le parole: «solo se i mandati risultano emessi entro i limiti dei rispettivi interventi stanziati in bilancio o dei capitoli per i servizi per conto di terzi» sono sostituite dalle seguenti: «nei limiti degli stanziamenti di cassa. I mandati in conto competenza non possono essere pagati per un importo superiore alla differenza tra il relativo stanziamento di competenza e la rispettiva quota riguardante il fondo pluriennale vincolato.». Al secondo periodo, dopo le parole: «debitamente esecutive» sono aggiunte, in fine, le seguenti: «riguardanti l'esercizio in corso di gestione. Il tesoriere gestisce solo il primo esercizio del bilancio di previsione e registra solo le delibere di variazione del fondo pluriennale vincolate effettuate entro la chiusura dell'esercizio finanziario.»;

b) al comma 2, dopo le parole: «se privo della codifica» sono aggiunte, in fine, le seguenti: «, compresa la codifica SIOPE di cui all'art. 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Il tesoriere non gestisce i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, inseriti nei campi liberi del mandato a disposizione dell'ente»;

c) il comma 3 è sostituito dal seguente: «3. I mandati in conto residui non possono essere pagati per un importo superiore all'ammontare dei residui risultanti in bilancio per ciascun programma.»;

50) all'art. 222 le parole: «per i comuni, le province, le città metropolitane e le unioni di comuni» e «e per le comunità montane ai primi due titoli» sono soppresse;

51) all'art. 224, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente:

«1-bis. Il regolamento di contabilità dell'ente disciplina le modalità di svolgimento della verifica straordinaria di cassa.»;

52) alla lettera c) del comma 1 dell'art. 225, dopo la parola: «conservazione» sono inserite le seguenti: «per almeno cinque anni» e la parola: «periodiche» è soppressa;

53) all'art. 226:

a) al comma 2, le parole: «su modello approvato col regolamento di cui all'art. 160» sono sostituite dalle seguenti: «su modello di cui all'allegato n. 17 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118»;

b) alla lettera a) del comma 2 la parola: «risorsa» è sostituita dalla seguente: «tipologia», la parola: «intervento» è sostituita dalla seguente: «programma», le parole: «nonché per ogni capitolo di entrata e di spesa per i servizi per conto di terzi» sono soppresse;

c) alla lettera c) del comma 2, la parola: «meccanografici» è sostituita dalla seguente: «informatici»;

54) all'art. 227:

a) al comma 1, dopo la parola: «rendiconto» sono inserite le seguenti: «della gestione», le parole: «ed il conto del patrimonio» sono sostituite dalle seguenti: «e lo stato patrimoniale»;

b) il comma 2 è sostituito dal seguente:

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

c) dopo il comma 2-bis è inserito il seguente:

«2-ter. Contestualmente al rendiconto, l'ente approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'art. 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

d) il comma 3 è sostituito dal seguente:

«3. Nelle more dell'adozione della contabilità economico-patrimoniale, gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che si avvalgono della facoltà, prevista dall'art. 232, non predispongono il conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato.»;

e) il comma 5 è sostituito dal seguente:

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

a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

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

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

f) dopo il comma 6, sono aggiunti, in fine, i seguenti:

«6-bis. Nel sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci, è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, dell'eventuale rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli ed una versione semplificata per il cittadino di entrambi i documenti.

6-ter. I modelli relativi alla resa del conto da parte degli agenti contabili sono quelli previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194. Tali modelli sono aggiornati con le procedure previste per l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

6-quater. Contestualmente all'approvazione del rendiconto, la giunta adegua, ove necessario, i residui, le previsioni di cassa e quelle riguardanti il fondo pluriennale vincolato alle risultanze del rendiconto, fermo restando quanto previsto dall'art. 188, comma 1, in caso di disavanzo di amministrazione.»;

55) all'art. 228 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, le parole: «autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale rispetto alle previsioni» sono sostituite dalle seguenti: «rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione»;

b) al comma 2, le parole: «risorsa dell'» sono sostituite dalle seguenti: «tipologia di» e le parole: «intervento della» sono sostituite dalle seguenti: «programma di» e le parole: «nonché per ciascun capitolo dei servizi per conto di terzi,» sono soppresse;

c) alla lettera b) del comma 2, dopo le parole: «di quella ancora da pagare» sono aggiunte le seguenti: «e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi rappresentata dal fondo pluriennale vincolato»;

d) al comma 3, dopo le parole: «in parte dei residui» sono aggiunte le seguenti: «e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni»;

e) al comma 4, le parole: «contabile di gestione e con quello contabile di amministrazione, in termini di avanzo, pareggio o disavanzo» sono sostituite dalle seguenti: «della gestione di competenza e della gestione di cassa e del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio»;

f) il comma 5 è sostituito dal seguente:

«5. Al rendiconto sono allegati la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale ed il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio. La tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale e il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio sono altresì allegati al certificato del rendiconto.»;

g) al comma 7, la parola: «sui» è sostituita dalla seguente: «riguardante», le parole: «gestionali dei servizi degli enti locali indicati» sono sostituite dalla seguente: «contenuti» e le parole: «nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.» sono sostituite dalle seguenti: «nel sito internet del Ministero dell'interno.»;

h) al comma 8, le parole: «e le tabelle di cui al comma 5 sono approvati con il regolamento di cui all'art. 160» sono sostituite dalle seguenti: «sono predisposti secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

56) all'art. 229:

a) i commi 1 e 2 sono sostituiti dai seguenti:

«1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e rileva il risultato economico dell'esercizio.

2. Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

b) i commi 3, 4, 5, 6, 7, 9 e 10 sono abrogati;

57) all'art. 230:

a) alla rubrica, le parole: «conto del patrimonio» sono sostituite dalle seguenti: «Lo stato patrimoniale»;

b) il comma 1 è sostituito dal seguente:

«1. Lo stato patrimoniale rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

c) al comma 2, le parole: «, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale» sono soppresse. Dopo il primo periodo è aggiunto il seguente:

«Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.»;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

d) al comma 3, le parole: «nel conto del patrimonio» sono sostituite dalle seguenti: «nello stato patrimoniale»;

e) al comma 4, le parole: «come segue:» sono sostituite dalle seguenti: «, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.» e le lettere a), b), c), d), e), f), g) ed h) sono soppresse;

f) il comma 5 è sostituito dal seguente:

«5. Lo stato patrimoniale comprende anche i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.»;

g) il comma 6 è sostituito dal seguente:

«6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.»;

h) il comma 9 è sostituito dal seguente:

«9. Lo stato patrimoniale è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni.»;

f) dopo il comma 9 è inserito il seguente:

«9-bis. Nell'apposita sezione dedicata ai bilanci del sito internet degli enti locali è pubblicato il rendiconto della gestione, il conto del bilancio articolato per capitoli, e il rendiconto semplificato per il cittadino di cui all'art. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni.»;

58) l'art. 231 è sostituito dal seguente:

«Art. 231. (La relazione sulla gestione). - 1. La relazione sulla gestione è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio, contiene ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili, ed è predisposto secondo le modalità previste dall'art. 11, comma 6, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.»;

59) l'art. 232 è sostituito dal seguente:

«Art. 232. (Contabilità economico-patrimoniale). - 1. Gli enti locali garantiscono la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico-patrimoniale nel rispetto del principio contabile generale n. 17 della competenza economica e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui agli allegati n. 1 e n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

2. Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017.»;

60) dopo l'art. 233 è inserito il seguente:

«Art. 233-bis. (Il bilancio consolidato). - 1. Il bilancio consolidato di gruppo è predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

2. Il bilancio consolidato è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011. n. 118, e successive modificazioni.

3. Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.»;

61) all'art. 239:

a) al comma 1, lettera b), numero 2), dopo le parole: «variazioni di bilancio» sono aggiunte le seguenti: «escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dandone conto nella propria relazione, l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio.»;

b) alla lettera d) del comma 1, dopo le parole: «di deliberazione consiliare» sono inserite le seguenti: «di approvazione». Al secondo periodo, dopo le parole: «La relazione» sono inserite le seguenti: «dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato di cui all'art. 11, commi 8 e 9, e»;

c) dopo la lettera d) è inserita la seguente:

«d-bis) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato di cui all'art. 233-bis e sullo schema di bilancio consolidato, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo;»;

62) al comma 4 dell'art. 246, le parole: «bilancio preventivo per l'esercizio successivo» sono sostituite dalle seguenti: «bilancio di previsione per il triennio successivo»;

63) al primo periodo del comma 1 dell'art. 250, dopo le parole: «nell'ultimo bilancio approvato» sono inserite le seguenti: «con riferimento all'esercizio in corso,»;

64) al primo periodo del comma 5 dell'art. 268-bis, le parole: «nei bilanci annuale e pluriennale» sono sostituite dalle seguenti: «in ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione.».

---

(144) Titolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

(145) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Art. 75 Adeguamento della definizione di indebitamento (146)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Nella legge 24 dicembre 2003, n. 350, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 17 dell'art. 3 è sostituito dal seguente:
«17. Per gli enti di cui al comma 16, costituiscono indebitamento, agli effetti dell'art. 119, sesto comma, della Costituzione, l'assunzione di mutui, l'emissione di prestiti obbligazionari, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e a attività finanziarie e non finanziarie, l'eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di swap (cosiddetto upfront), le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia. Inoltre, costituisce indebitamento il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario.
Dal 2015, gli enti di cui al comma 16 rilasciano garanzie solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito e per le finalità definite dal comma 18.Non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato art. 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio.»;
b) al comma 18 dell'art. 3, le parole: « Trasferimenti in conto capitale» sono sostituite dalle seguenti: «Contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie».

---

(146) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 76 Adeguamento delle disposizioni in materia di trasparenza dei bilanci (147)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Gli enti soggetti al titolo I del presente decreto pubblicano nel proprio sito istituzionale, nella sezione dedicata ai bilanci, tutti i documenti contabili previsti dai rispettivi ordinamenti.

2. Dal 1° gennaio 2015 agli enti di cui al comma 1 non si applicano:

a) l'art. 6 della legge 25 febbraio 1987, n. 67, recante rinnovo della legge 5 agosto 1981, n. 416, recante disciplina delle imprese editrici e provvidenze per l'editoria;
b) il decreto del Presidente della Repubblica 15 febbraio 1989, n. 90, recante approvazione dei modelli degli estratti di bilancio che gli enti pubblici devono compilare e pubblicare sui giornali quotidiani e periodici, ai sensi dell'art. 6 della legge 25 febbraio 1987, n. 67.

---

(147) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 77 Abrogazioni (148)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. A decorrere dal 1° gennaio 2015 sono abrogati:

a) l'art. 10 della legge 16 maggio 1970, n. 281;
b) la legge 6 dicembre 1973, n. 853, concernente autonomia contabile e funzionale dei consigli regionali delle regioni a statuto ordinario;
c) il decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76, concernente principi fondamenti e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni in attuazione dell'art. 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208;
d) il decreto legislativo 12 aprile 2006 n. 170, concernente ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'art. 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131;
e) il comma 4 dell'art. 6 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, fatta salva l'applicazione ai fini della rendicontazione dell'esercizio 2014;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

f) il comma 17 dell'art. 6 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, fatta salva l'applicazione all'esercizio 2014;
g) l'art. 4, comma 3, della legge 14 gennaio 2013, n. 10, concernente norme per lo sviluppo degli spazi verdi urbani;
h) al decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194:
1) le lettere da a) a v) del comma 1 dell'art. 1;
2) i commi 2, 3 e 5 dell'art. 1;
3) gli articoli 2, 3 e 4.

---

(148) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

TITOLO V
Disposizioni finali e transitorie (149)

Art. 78 Sperimentazione (150)
In vigore dal 12 settembre 2014

1. Al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, a decorrere dal 2012 è avviata una sperimentazione, della durata di tre esercizi finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al titolo I, con particolare riguardo all'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, e della classificazione per missioni e programmi di cui all'art. 33.

2. Ai fini della sperimentazione, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, il Ministro delle riforme per il federalismo, il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e il Ministro per la semplificazione normativa, d'intesa con la Conferenza unificata di cui all'art. 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono definiti le modalità della sperimentazione, i principi contabili applicati di cui all'art. 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'art. 4, la codifica della transazione elementare di cui all'art. 6, gli schemi di bilancio di cui agli articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio e le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all' art. 17 e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni alle disposizioni concernenti il sistema contabile delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione di cui al comma 1. Il decreto di cui al primo periodo prevede la sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una configurazione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento. Ai fini della sperimentazione, il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati. La tenuta della contabilità delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione è disciplinata dalle disposizioni di cui al titolo I e al decreto di cui al presente comma, nonché dalle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, in quanto con esse compatibili. Per le regioni, in via sperimentale, può essere verificata la possibilità di individuare appositi programmi anche di carattere strumentale in relazione alle specifiche competenze ad esse attribuiti e nel rispetto dei principi di omogeneità di classificazione delle spese di cui all'art. 12 della presente legge. Al termine del primo esercizio finanziario in cui ha avuto luogo la sperimentazione e, successivamente, ogni sei mesi, il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette alle Camere una relazione sui relativi risultati. Nella relazione relativa all'ultimo semestre della sperimentazione, il Governo fornisce una valutazione sulle risultanze della medesima sperimentazione, anche ai fini dell'attuazione del comma 4.

3. Lo schema del decreto di cui al comma 2 è trasmesso alle Camere, ai fini dell'acquisizione del parere della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e delle Commissioni parlamentari competenti per i profili di carattere finanziario, da esprimere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.

4. Entro 150 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e con il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale, d'intesa con la

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Conferenza unificata ai sensi dell'art. 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica. Per le amministrazioni non interessate dalla sperimentazione continua ad applicarsi, sino all'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui al comma 5, la vigente disciplina contabile.

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

6. Il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di cui al comma 2, individua un sistema premiante, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, a favore delle amministrazioni pubbliche che partecipano alla sperimentazione.

---

(149) Titolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.
(150) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 79 Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano (151)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. La decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui al presente decreto legislativo nei confronti delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime Regioni speciali e province autonome, sono stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste dall'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

---

(151) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 80 Disposizioni finali ed entrata in vigore (152)
In vigore dal 12 settembre 2014
1. Le disposizioni del Titolo I, III, IV e V si applicano, ove non diversamente previsto nel presente decreto, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio 2015 e successivi, e le disposizioni del Titolo II si applicano a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

2. Per quanto non diversamente disposto dal titolo II del presente decreto, restano confermate le disposizioni di cui all'art. 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni.

3. All'attuazione del presente decreto si provvede nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

4. Ogni richiamo agli articoli 36, 37 e 38 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, contenuti in decreti, disposizioni di legge e atti aventi forza di legge vigenti, deve intendersi riferito, rispettivamente, agli articoli 78, 79 e 80 del presente decreto.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(152) Articolo aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* , che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Allegato 1

(previsto dall'articolo 3, comma 1)

Principi generali o postulati

In vigore dal 16 settembre 2021

1. Principio dell'annualità
2. Principio dell'unità
3. Principio dell'universalità
4. Principio dell'integrità
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità
6. Principio della significatività e rilevanza
7. Principio della flessibilità
8. Principio della congruità
9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza
12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria
17. Principio della competenza economica
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

1. Principio della annualità (154)

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare. Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun esercizio sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

2. Principio dell'unità (155)

La singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio.

È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento.

I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate.

3. Principio della universalità

Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico - finanziari del sistema di bilancio.

Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative - che non abbiano autonomia gestionale - che non transitano nel bilancio. Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio.

4. Principio della integrità

Nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite.

Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, quindi anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio.

5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità

Il principio della «veridicità» fa esplicito riferimento al principio del true and fair view che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio.

Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.
Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio (attendibilità, correttezza e comprensibilità). Il principio di veridicità è quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono i postulati e i principi contabili generali.
Le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico - finanziario e patrimoniale, devono essere, inoltre, sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse al fine di rendere attendibili i documenti predisposti (principio dell'attendibilità). Tale principio non è applicabile solo ai documenti contabili di programmazione e previsione, ma anche al rendiconto e al bilancio d'esercizio, per la redazione dei quali occorre un processo di valutazione. Il principio in argomento si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.
Il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione deve, inoltre, caratterizzare la formazione dei citati documenti (principio della correttezza). Infatti, il principio della correttezza si estende anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni specifica amministrazione pubblica. Il principio della correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.
Infine, il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (principio della chiarezza o comprensibilità). Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità. Al fine di consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta, le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne - tra l'altro - la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute. Il sistema di bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti. L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza pubblica.
Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori e che abbiano la capacità di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità delle conoscenze. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori possano con la normale diligenza esaminare i dati contabili dei bilanci ed abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'amministrazione pubblica considerata e dei sistemi contabili adottati, al fine di ottenere, dagli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiare e trasparenti informazioni.
I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile.

6. Principio della significatività e rilevanza

Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente.
Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.
Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.
L'effetto deve essere anche valutato ai fini degli equilibri finanziari ed economici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.
L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione.

7. Principio della flessibilità

Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono essere interpretati come immodificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.
Il principio di flessibilità è volto a trovare all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione, modificando i valori a suo tempo approvati dagli organi di governo.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Per tale finalità la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come il fondo di riserva, destinati a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative a eventi prevedibili e straordinari.
Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, va visto come fatto negativo, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.
Differente funzione ha la flessibilità dei bilanci in sede gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le missioni e tra programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna amministrazione e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne a ogni programma. Non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.
Il principio di flessibilità si applica non solo ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione su cui transita la funzione autorizzatoria, ma anche ai documenti di programmazione sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno.
È necessario che nella relazione illustrativa delle risultanze di esercizio si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio in applicazione del principio e altresì sull'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.

8. Principio della congruità

La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Il principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli equilibri di bilancio.
La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.

9. Principio della prudenza

Il principio della prudenza si applica sia nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione, sia nel rendiconto e bilancio d'esercizio.
Nel bilancio di previsione, più precisamente nei documenti sia finanziari sia economici, devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.
Nei documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate.
Il principio della prudenza così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione e quindi rendono il sistema di bilancio inattendibile.
Il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, bensì esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio che risulti veritiero e corretto. Ciò soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'amministrazione.

10. Principio della coerenza

Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che queste stesse funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico infatti deve collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario, o anche economico e patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine.
La coerenza interna implica:
- in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente;
- in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale e annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.
La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai postulati e principi generali e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio. Le strutture dei conti devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati.
La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.

11. Principio della continuità e della costanza

La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita. Il principio della continuità si fonda sulla considerazione che ogni sistema aziendale, sia pubblico sia privato, deve rispondere alla preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo. Pertanto le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio devono rispondere al requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima che abbiano la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo, se le condizioni gestionali non

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti. Il principio si applica anche al fine di garantire equilibri economico - finanziari che siano salvaguardati e perdurino nel tempo. Il principio della continuità riguarda anche i dati contabili che nella successione del tempo devono essere rilevati e rappresentati con correttezza nelle situazioni contabili di chiusura e di riapertura dei conti e in tutti i documenti contabili.
Inoltre, la costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione è uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e bilancio d'esercizio (principio della costanza). Infatti, il principio della continuità e quello della costanza dei criteri applicati introducono le condizioni essenziali per la comparabilità delle valutazioni tra i documenti contabili del bilancio di previsione e della rendicontazione e delle singole e sintetiche valutazioni nel tempo, anche connesse con i processi gestionali. L'eventuale cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati, deve rappresentare un'eccezione nel tempo che risulti opportunamente descritta e documentata in apposite relazioni nel contesto del sistema di bilancio. Il principio della costanza, insieme agli altri postulati, risponde alla logica unitaria di rappresentare nel sistema di bilancio, mediante i diversi valori contabili di tipo finanziario, economico e patrimoniale, la coerenza, la chiarezza e la significatività delle scelte di programmazione, della gestione e delle risultanze finali di esercizio.

12. Principio della comparabilità e verificabilità

Gli utilizzatori delle informazioni di bilancio devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori, inoltre, devono poter comparare le informazioni di bilancio anche tra enti pubblici diversi, e dello stesso settore, al fine di valutarne le diverse potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Deve essere consentita anche la valutazione delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e finanziari, nonché delle relative modificazioni.
Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio sia per gli organi di governance interna ed esterna alla stessa singola amministrazione pubblica a cui ci si riferisce, sia per ogni categoria di portatori di interesse che vuole ottenere informazioni sulla gestione pubblica.
Un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità è che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dei dati che compongono il sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento nell'applicazione di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti.
Il requisito di comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un'amministrazione pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od un evento se il criterio adottato non è conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.
Nell'ambito della stessa amministrazione pubblica la comparabilità dei bilanci in periodi diversi è possibile se sussistono le seguenti condizioni:
- la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci deve essere uguale o almeno comparabile;
- i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato;
- i mutamenti strutturali nell'organizzazione e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica, devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo le amministrazioni pubbliche devono conservare la necessaria documentazione probatoria (principio della Verificabilità). La verificabilità delle informazioni non riguarda solo la gestione e la rendicontazione ma anche il processo di programmazione e di bilancio per ricostruire adeguatamente e documentalmente il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni e dei contenuti della programmazione e dei relativi obiettivi.

13. Principio di neutralità o imparzialità

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio, sia di programmazione e previsione, sia di gestione e di rendicontazione, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.
La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti e delle metodologie di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

14. Principio della pubblicità

Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'amministrazione pubblica rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.
Affinché i documenti contabili di previsione e di rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica, economica e sociale devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.
Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione pubblica nel contesto della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione; ciò è fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio.

15. Principio dell'equilibrio di bilancio (156)

Le norme di contabilità pubblica pongono come vincolo del bilancio di previsione l'equilibrio di bilancio.
L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa.
Il rispetto del principio di pareggio finanziario invero non basta per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione.
L'equilibrio di bilancio infatti comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione.
Nel sistema di bilancio di un'amministrazione pubblica, gli equilibri stabiliti in bilancio devono essere rispettati considerando non solo la fase di previsione, ma anche la fase di rendicontazione come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta e quindi effettuata anche attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e di altre attività svolte.
Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico di fine esercizio) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico.
L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale.
Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata.

16. Principio della competenza finanziaria (157)

Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).
Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.
Le previsioni del bilancio di previsione finanziario hanno carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, costituendo limite agli impegni e ai pagamenti, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate, di competenza e di cassa per accensione di prestiti.
Gli stanziamenti del bilancio di previsione sono aggiornati annualmente in occasione della sua approvazione.
Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. E', in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati.
L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza.
L'accertamento presuppone idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti:
(a) la ragione del credito che dà luogo a obbligazione attiva;
(b) il titolo giuridico che supporta il credito;
(c) l'individuazione del soggetto debitore;
(d) l'ammontare del credito;
(e) la relativa scadenza.
Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. È esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future, in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario.
L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:
(a) la ragione del debito;
(b) la determinazione della somma da pagare;
(c) il soggetto creditore;
(d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio
(e) la relativa scadenza.
Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.
In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto, al momento dell'attivazione del primo impegno, di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'art. 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.
La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dal fondo pluriennale vincolato di entrata, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, da una legge regionale di autorizzazione all'indebitamento, nei casi previsti dalla legge.
Le spese di investimento, per le quali deve essere dato specificamente atto di avere predisposto la copertura comprendono anche le spese per acquisizione di partecipazioni azionarie e conferimenti di capitale, ancorché siano classificate al titolo terzo della spesa.
Può costituire copertura agli investimenti imputati all'esercizio in corso, secondo le modalità individuate nel principio applicato della contabilità finanziaria, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione.
Può costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, secondo le modalità individuate nel principio applicato della contabilità finanziaria:
a) il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente, in termini di competenza finanziaria, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, per un importo non superiore al minore valore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza e la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), del fondo di cassa, delle entrate vincolate nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, delle entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio e delle entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti. Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto. Le regioni a statuto ordinario fanno riferimento al medesimo saldo di parte corrente determinato al netto delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale. Negli esercizi non considerati nel bilancio di previsione, non oltre il limite dei 5 esercizi a decorrere dall'esercizio in corso, costituisce copertura agli investimenti imputati agli esercizi successivi il 60 per cento della media degli incassi in c/competenza delle entrate derivanti dagli oneri di urbanizzazione e, nei casi previsti dalla legislazione regionale, dalle monetizzazioni di standard urbanistici al netto della relativa quota del FCDE, degli ultimi 5 esercizi rendicontati, garantendo la destinazione degli investimenti prevista dalla legge;
b) per le Autonomie speciali, il saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, per un importo non superiore alla media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), delle entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, delle entrate accantonate nei fondi confluiti nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio e delle entrate straordinarie che non hanno dato copertura a impegni. Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto. Per gli esercizi successivi a quelli considerati nel bilancio di previsione, non oltre il limite di 10 esercizi a decorrere dal primo esercizio sul quale è autorizzata la spesa che deve essere ricompreso nel periodo di validità del bilancio di previsione, la copertura può essere costituita dalla media dei saldi dell'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria, risultanti dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, per un importo non superiore al minore tra la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza e la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), del fondo di cassa, e delle entrate straordinarie che non hanno dato copertura a impegni, o pagamenti. Resta ferma la durata dei contributi in annualità già autorizzati fino all'esercizio precedente a quello di adozione, da parte dell'Ente, della riforma contabile prevista dal presente decreto. Restano fermi gli impegni di spesa già assunti fino all'esercizio precedente a quello di adozione, da parte dell'Ente, della riforma contabile prevista dal presente decreto a valere sugli esercizi successivi al periodo di validità del bilancio di previsione purché a fronte di obbligazioni giuridicamente perfezionate;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

c) il 50 % delle previsioni riguardanti l'incremento di gettito derivante dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali, o derivanti dalla maggiorazione di oneri concessori e sanzioni, formalmente deliberate, stanziate nel bilancio di previsione e non accertate negli ultimi tre esercizi rendicontati, al netto dell'eventuale relativo FCDE;
d) riduzioni permanenti della spesa corrente, già realizzate (risultanti da un titolo giuridico perfezionato), non risultanti dagli ultimi tre esercizi rendicontati.
In caso di disavanzo di amministrazione negli ultimi due esercizi nuovo e aggiuntivo rispetto a quello registrato nell'esercizio precedente o, se l' esercizio precedente non è ancora stato rendicontato, in caso disavanzo di amministrazione nuovo e aggiuntivo nell'ultimo esercizio rendicontato e di disavanzo presunto nuovo e aggiuntivo nell'esercizio precedente (153), (tenendo conto degli accantonamenti, dei vincoli e delle risorse destinate), non è possibile destinare a copertura degli investimenti le voci di cui alle lettere a) e b), salvo il disavanzo costituito esclusivamente da maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, da disavanzo tecnico, da debito autorizzato e non contratto dalle regioni e dal disavanzo in corso di ripiano pluriennale riguardante gli esercizi successivi a quello in cui è stata ripianata la prima quota, fermo restando gli impegni già assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate. Le voci di cui alle lettere a) e b) non possono essere destinate a copertura degli investimenti fino a quando il più vecchio degli ultimi due esercizi non è stato rendicontato.
Almeno in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di assestamento generale sono assunte le eventuali deliberazioni di variazione al bilancio di previsione conseguenti:
i. alla verifica del conseguimento del saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente dell'esercizio in corso in termini di competenza finanziaria;
ii. all'eventuale disavanzo rilevato nell'ultimo esercizio in sede di rendiconto;
iii. agli esiti della verifica della coerenza degli accertamenti delle entrate di cui alla lettera c) e della riduzione degli impegni correnti di cui alla lettera c), realizzate nell'esercizio in corso, alle previsioni di ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione.
Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza e la gestione di cassa, per ciascuna delle annualità contemplate dal bilancio.
La necessità di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve conseguire, automaticamente, comporta che, in deroga al principio generale, 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, devono essere registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata.
Gli incassi ed i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il cassiere/tesoriere li ha effettuati.
Gli incassi ed i pagamenti risultanti dai mandati versati all'entrata del bilancio dell'amministrazione pubblica stessa a seguito di regolazioni contabili (che non danno luogo ad effettivi incassi e pagamenti) sono imputati all'esercizio cui fanno riferimento i titoli di entrata e di spesa.
è prevista la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto una rappresentazione veritiera della gestione non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.

17. Principio della competenza economica

Il principio della competenza economica rappresenta il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.
La determinazione dei risultati di esercizio di ogni pubblica amministrazione implica un procedimento contabile di identificazione, di misurazione e di correlazione tra le entrate e le uscite dei documenti finanziari e tra i proventi ed i costi e le spese dei documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione. Il risultato economico d'esercizio implica un procedimento di analisi della competenza economica e delle componenti economiche positive e negative relative all'esercizio cui il rendiconto si riferisce.
Il presente principio della competenza economica è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio; in particolare si fa riferimento al budget economico e/o preventivo economico, al conto economico ed al conto del patrimonio nel rendiconto della gestione.
La rilevazione contabile dell'aspetto economico della gestione è necessaria in considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio.
I documenti di programmazione e di previsione esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici complessivamente valutati in via preventiva.
Il rendiconto deve rappresentare la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale dei fatti amministrativi che la singola amministrazione pubblica ha realizzato nell'esercizio.
L'analisi economica dei fatti amministrativi di una singola amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, e fatti gestionali non caratterizzati da questo processo in quanto finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), che danno luogo a oneri e proventi.
Nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile n. 11 dei Dottori Commercialisti, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche, è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

della gestione direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti alla comunità amministrata e quindi alle diverse categorie di portatori di interesse.
Nel secondo caso quindi, i ricavi, come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:
il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.
Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata, siano questi correnti o in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale sono destinati.
I componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio della competenza economica ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:
per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;
per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;
b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
c) L'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza.
I componenti economici positivi quindi devono essere correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti l'attività amministrativa di ogni amministrazione pubblica.

18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma

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.

---

(153) Se gli ultimi due esercizi non sono ancora stati rendicontati, si fa riferimento agli ultimi due risultati di amministrazione presunti.
(154) Paragrafo così modificato dall' *art. 2, comma 1, lett. a), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(155) Paragrafo così modificato dall' *art. 2, comma 1, lett. b), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(156) Paragrafo così modificato dall' *art. 2, comma 1, lett. c), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .
(157) Paragrafo sostituito dall' *art. 2, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* e modificato dall' *art. 1, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall' *art. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale ultima disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* . Successivamente, il presente paragrafo è stato così modificato dall' *art. 1, comma 1, Decreto 30 marzo 2016* , a decorrere dal 22 aprile 2016, dall' *art. 1, comma 1, lett. a), b) e c), Decreto 1° marzo 2019* , a decorrere dal 26 marzo 2019, dall' *art. 1, comma 1, lett. a), b) e c), Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 23 agosto 2019, e dall' *art. 1, comma 1, lett. a), b) e c), Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere dal 16 settembre 2021.

Allegato 2

(previsto dall'articolo 26, comma 3)

In vigore dal 10 agosto 2011

SCHEMA DI CONTO ECONOMICO	ANNO T	ANNO T-1
A) Valore della produzione		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

A.1) Contributi in conto esercizio		
A.1.a) Contributi in conto esercizio - da Regione e Prov. Aut. per quota F.S. regionale		
A.1.b) Contributi in conto esercizio - da Regione e Prov. Aut. extra fondo		
A.1.c) Contributi in conto esercizio - da Asl/Ao/Irccs/Policlinici (extra fondo)		
A.1.d) Contributi in conto esercizio - per ricerca		
A.1.d.1) da Ministero della Salute per ricerca corrente		
A.1.d.2) da Ministero della Salute per ricerca finalizzata		
A.1.d.3) da Ministero della Salute - altro		
A.1.d.4) da Regione e altri enti pubblici		
A.1.d.5) da privati		
A.1.e) Contributi in conto esercizio - altro		
A.2) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-sanitarie		
A.2.a) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-san. - ad altre aziende sanitarie pubbliche della regione		
A.2.b) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-san. - ad altre aziende sanitarie pubbliche extra regione		
A.2.c) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-san. - intramoenia		
A.2.d) Ricavi per prestazioni sanitarie e socio-san. - altro		
A.3) Concorsi, recuperi e rimborsi		
A.4) Compartecipazione alla spesa per prestazioni sanitarie (ticket)		
A.5) Quota contributi in conto capitale imputata all'esercizio		
A.6) Costi capitalizzati per costi sostenuti in economia		
A.7) Altri ricavi e proventi		
TOTALE A)		
B) Costi della produzione		
B.1) Acquisti di beni		
B.1.a) Acquisti di beni sanitari		
B.1.b) Acquisti di beni non sanitari		
B.2) Acquisti di servizi		
B.2.a) Acquisto servizi sanitari - Medicina di base		
B.2.b) Acquisto servizi sanitari - Farmaceutica		
B.2.c) Acquisto servizi sanitari - Mobilità passiva infraregionale verso az. san. pubbl.		
B.2.d) Acquisto servizi sanitari da altri soggetti pubblici della Regione		
B.2.e) Acquisto servizi sanitari - Mobilità passiva extraregionale verso az. san. pubbl.		
B.2.f) Acquisto servizi sanitari - Mobilità passiva verso privato intra ed extraregionale		
B.2.g) Acquisto servizi sanitari - Mobilità verso privato regionale di cittadini non residenti		
B.2.h) Acquisto servizi sanitari - Intramoenia		
B.2.i) Acquisto servizi sanitari - Altro		
B.2.j) Acquisto servizi non sanitari		
B.2.k) Consulenze, collaborazioni, interinale, altre prestazioni di lavoro		
B.3) Godimento di beni di terzi		
B.4) Costi del personale		
B.4.a) Personale dirigente medico		
B.4.b) Personale dirigente ruolo sanitario non medico		
B.4.c) Personale comparto ruolo sanitario		
B.4.d) Personale dirigente altri ruoli		
B.4.e) Personale comparto altri ruoli		
B.5) Ammortamenti		
B.5.a) Ammortamento immobilizzazioni immateriali		
B.5.b) Ammortamento fabbricati		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

B.5.c) Ammortamento altre immobilizzazioni materiali		
B.6) Svalutazione dei crediti		
B.6) Svalutazione dei crediti		
B.7) Variazione delle rimanenze		
B.7.a) Variazione rimanenze sanitarie		
B.7.b) Variazione rimanenze non sanitarie		
B.8) Accantonamenti		
B.8.a) Accantonamenti per rischi		
B.8.b) Accantonamenti per premio operosità		
B.8.c) Accantonamenti per quote inutilizzate contributi finalizzati da FSN e per ricerca		
B.8.d) Altri accantonamenti		
B.9) Oneri diversi di gestione		
TOTALE B)		
Differenza tra valore e costi della produzione		
C) Proventi e oneri finanziari		
C.1) Interessi attivi e altri proventi finanziari		
C.2) Interessi passivi e altri oneri finanziari		
TOTALE C)		
D) Rettifiche di valore di attività finanziarie		
D.1) Rivalutazioni		
D.2) Svalutazioni		
TOTALE D)		
E) Proventi e oneri straordinari		
E.1) Proventi straordinari		
E.1.a) Plusvalenze		
E.1.b) Proventi da donazioni e liberalità diverse		
E.1.c) Altri proventi straordinari		
E.2) Oneri straordinari		
E.2.a) Minusvalenze		
E.2.b) Altri oneri straordinari		
TOTALE E)		
Risultato prima delle imposte		
Y) Imposte sul reddito dell'esercizio		
Y.1) IRAP		
Y.1.a) IRAP relativa a personale dipendente		
Y.1.b) IRAP relativa a collaboratori e personale assimilato a lavoro indipendente		
Y.1.c) IRAP relativa ad attività di libera professione (intramoenia)		
Y.1.d) IRAP relativa ad attività commerciali		
Y.2) IRES		
Y.3) Accantonamento a F.do Imposte (Accertamenti, condoni, ecc.)		
TOTALE Y)		
Utile (perdita) dell'esercizio		

Allegato 2/1 SP

In vigore dal 10 agosto 2011

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE	ANNO T	ANNO T-1
A) IMMOBILIZZAZIONI		
A.I) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

A.I.1) Costi di impianto e di ampliamento		
A.I.2) Costi di ricerca e sviluppo		
A.I.3) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
A.I.3.I) Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno derivanti dall'attività di ricerca		
A.I.4) Concessioni, licenze, marchi e diritti simili		
A.I.5) Migliorie su beni di terzi		
A.I.6) Pubblicità e propaganda		
A.I.7) Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti		
A.I.8) Altre immobilizzazioni immateriali		
A.II) IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI		
A.II.1) Terreni		
A.II.1.a) Disponibili		
A.II.1.b) Indisponibili		
A.II.2) Fabbricati		
A.II.2.a) Fabbricati non strumentali (disponibili)		
A.II.2.b) Fabbricati strumentali (indisponibili)		
A.II.3) Impianti e macchinari		
A.II.4) Attrezzature sanitarie e scientifiche		
A.II.5) Mobili e arredi		
A.II.6) Automezzi		
A.II.7) Immobilizzazioni materiali in corso e acconti		
A.II.8) Oggetti d'arte		
A.II.9) Altri beni materiali		
A.III) IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE con separata indicazione, per ciascuna voce dei crediti, degli importi esigibili entro l'esercizio successivo		
A.III.1) Partecipazioni		
A.III.2.a) Crediti finanziari v/Stato		
A.III.2.a) Crediti finanziari v/Regione		
A.III.2.b) Crediti finanziari v/altri		
A.III.3) Altri titoli		
TOTALE A)		
B) ATTIVO CIRCOLANTE		
B.I) RIMANENZE		
B.I.1) Rimanenze materiale sanitario		
B.I.2) Rimanenze materiale non sanitario		
B.I.3) Acconti per acquisti materiale sanitario		
B.I.4) Acconti per acquisti materiale non sanitario		
B.II) CREDITI - Con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo		
B.II.1.a) Crediti v/Stato - parte corrente		
B.II.1.a.1) di cui v/Ministero della salute per ricerca corrente		
B.II.1.a.2) di cui v/Ministero della salute per ricerca finalizzata		
B.II.1.a.3) di cui v/Ministero della salute per ricerca - altro		
B.II.1.b) Crediti v/Stato - investimenti		
B.II.1.b.1) di cui crediti v/Stato - investimenti per ricerca		
B.II.2.a) Crediti v/regione o PA - parte corrente		
B.II.2.a.1) di cui v/regione per ricerca		
B.II.2.b) Crediti v/regione o PA - incrementi di patrimonio netto		
B.II.3) Crediti v/Comuni		
B.II.4.a) Crediti v/aziende sanitarie pubbliche della regione		
B.II.4.b) Crediti v/aziende san. pubbliche fuori regione		
B.II.5) Crediti v/Erario		
B.II.6) Crediti v/clienti privati		
B.II.7) Crediti v/controllate, collegate, sperimentazioni gestionali		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

B.II.8) Crediti v/altri soggetti pubblici		
B.II-8.1) di cui v/altri soggetti pubblici per ricerca		
B.II.9) Altri crediti		
B.III) ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI		
B.III.1) Partecipazioni che non costituiscono immobilizzazioni		
B.III.2) Titoli che non costituiscono immobilizzazioni		
B.IV) DISPONIBILITA' LIQUIDE		
B.IV.1) Cassa		
B.IV.2) Istituto tesoriere		
B.IV.3) Conto corrente postale		
TOTALE B)		
C) RATEI E RISCONTI ATTIVI		
C.1) Ratei attivi		
C.2) Risconti attivi		
TOTALE C)		
TOTALE ATTIVO (A+B+C)		
F) CONTI D'ORDINE		
D.I) Canoni di leasing ancora da pagare		
D.II) Beni in comodato		
D.III) Depositi cauzionali		
D.IV) Garanzie prestate		
D.V) Garanzie ricevute		
D.VI) Beni in contenzioso		
D.VII) Altri impegni assunti		
D.VIII) Altri conti d'ordine		
TOTALE F)		
PASSIVO		
A) PATRIMONIO NETTO		
A.I) Fondo di dotazione		
A.II) Finanziamenti per investimenti		
A.II.1) Finanziamenti da Stato per investimenti		
A.II.1.a) di cui Finanziamenti da Stato per ricerca		
A.II.2) Finanziamenti da Regione per investimenti		
A.III) Donazioni e lasciti vincolati a investimenti		
A.IV) Contributi per ripiano perdite		
A.V) Riserve di rivalutazione		
A.VI) Altre riserve		
A.VII) Utili (perdite) portate a nuovo		
A.VIII) Utile (perdita) dell'esercizio		
TOTALE A)		
B) FONDI PER RISCHI E ONERI		
B.1) Fondi per imposte, anche differite		
B.2) Fondi per rischi		
B.3) Quota inutilizzata contributi finalizzati da FSN e per ricerca		
B.4) Altri fondi		
TOTALE B)		
C) TRATTAMENTO FINE RAPPORTO		
C.I) Premi operosità		
C.II) TFR Dipendenti		
TOTALE C)		
D) DEBITI con separata indicazione, per ciascuna voce, degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo		
D.I) Mutui passivi		
D.II) Debiti verso istituto tesoriere		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

D.III) Debiti altri finanziatori		
D.IV) Debiti verso Stato		
D.IV.1) di cui debiti verso Stato per ricerca per restituzione finanziamenti		
D.V) Debiti verso Regione o PA		
D.V.a) Debiti verso aziende sanitarie pubbliche della regione		
D.V.b) Debiti verso aziende sanitarie pubbliche fuori regione		
D.VI) Debiti verso comuni		
D.VII) Debiti verso fornitori		
D.VIII) Debiti tributari		
D.IX) Debiti verso istituti previdenziali, assistenziali e sicurezza sociale		
D.X) Debiti verso controllate, collegate, sperimentazioni gestionali		
D.XI) Altri debiti		
TOTALE D)		
E) RATEI E RISCONTI PASSIVI		
E.I) Ratei passivi		
E.II) Risconti passivi		
TOTALE E)		
TOTALE PASSIVO (A+B+C+D+E)		
F) CONTI D'ORDINE		
F.I) Canoni di leasing ancora da pagare		
F.II) Beni in comodato		
F.III) Depositi cauzionali		
F.IV) Garanzie prestate		
F.V) Garanzie ricevute		
F.VI) Beni in contenzioso		
F.VII) Altri impegni assunti		
F.VIII) Altri conti d'ordine		
TOTALE F)		

Allegato 2/2

In vigore dal 10 agosto 2011

SCHEMA DI RENDICONTO FINANZIARIO		ANNO T	ANNO T-1
OPERAZIONI DI GESTIONE REDDITUALE			
(+)	risultato di esercizio		
	- Voci che non hanno effetto sulla liquidità: costi e ricavi non monetari		
(+)	ammortamenti fabbricati		
(+)	ammortamenti altre immobilizzazioni materiali		
(+)	ammortamenti immobilizzazioni immateriali		
Ammortamenti			
(-)	Utilizzo finanziamenti per investimenti		
(-)	Utilizzo fondi riserva: investimenti, incentivi al personale, successioni e donaz., plusvalenze da reinvestire		
Utilizzo contributi in c/capitale e fondi riserva			
(+)	accantonamenti SUMAI		
(-)	pagamenti SUMAI		
(+)	accantonamenti TFR		
(-)	pagamenti TFR		
- Premio operosità medici SUMAI + TFR			
(+/-)	Rivalutazioni/svalutazioni di attività finanziarie		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(+)	accantonamenti a fondi svalutazioni		
(-)	utilizzo fondi svalutazioni (*)		
- Fondi svalutazione di attività			
(+)	accantonamenti a fondi per rischi e oneri		
(-)	utilizzo fondi per rischi e oneri		
- Fondo per rischi ed oneri futuri			
TOTALE Flusso di CCN della gestione corrente			
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso regione e provincia autonoma, esclusa la variazione relativa a debiti per acquisto di beni strumentali		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso comune		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso aziende sanitarie pubbliche		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso arpa		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso fornitori		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti tributari		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti verso istituti di previdenza		
(+)/(-)	aumento/diminuzione altri debiti		
(+)/(-)	aumento/diminuzione debiti (escl. forn. di immob. e C/C bancari e istituto tesoriere)		
(+)/(-)	aumento/diminuzione ratei e risconti passivi		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Stato quote indistinte		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Stato quote vincolate		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione per gettito addizionali Irpef e Irap		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione per partecipazioni regioni a Statuto speciale		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione - vincolate per partecipazioni regioni a Statuto speciale		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione - gettito fiscalità regionale		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione - altri contributi extrafondo		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Regione		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Comune		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Asl-Ao		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/ARPA		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Erario		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti parte corrente v/Altri		
(+)/(-)	diminuzione/aumento di crediti		
(+)/(-)	diminuzione/aumento del magazzino		
(+)/(-)	diminuzione/aumento di acconti a fornitori per magazzino		
(+)/(-)	diminuzione/aumento rimanenze		
(+)/(-)	diminuzione/aumento ratei e risconti attivi		
A - Totale operazioni di gestione reddituale			
ATTIVITA' DI INVESTIMENTO			
(-)	Acquisto costi di impianto e di ampliamento		
(-)	Acquisto costi di ricerca e sviluppo		
(-)	Acquisto Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno		
(-)	Acquisto immobilizzazioni immateriali in corso		
(-)	Acquisto altre immobilizzazioni immateriali		
(-)	Acquisto immobilizzazioni immateriali		
(+)	Valore netto contabile costi di impianto e di ampliamento dismessi		
(+)	Valore netto contabile costi di ricerca e sviluppo dismessi		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(+)	Valore netto contabile Diritti di brevetto e diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno dismessi		
(+)	Valore netto contabile immobilizzazioni immateriali in corso dismesse		
(+)	Valore netto contabile immobilizzazioni immateriali dismesse		
(+)	Valore netto contabile Immobilizzazioni Immateriali dismesse		
(-)	Acquisto terreni		
(-)	Acquisto fabbricati		
(-)	Acquisto impianti e macchinari		
(-)	Acquisto attrezzature sanitarie e scientifiche		
(-)	Acquisto mobili e arredi		
(-)	Acquisto automezzi		
(-)	Acquisto altri beni materiali		
(-)	Acquisto Immobilizzazioni Materiali		
(+)	Valore netto contabile terreni dismessi		
(+)	Valore netto contabile fabbricati dismessi		
(+)	Valore netto contabile impianti e macchinari dismessi		
(+)	Valore netto contabile attrezzature sanitarie e scientifiche dismesse		
(+)	Valore netto contabile mobili e arredi dismessi		
(+)	Valore netto contabile automezzi dismessi		
(+)	Valore netto contabile altri beni materiali dismessi		
(+)	Valore netto contabile Immobilizzazioni Materiali dismesse		
(-)	Acquisto crediti finanziari		
(-)	Acquisto titoli		
(-)	Acquisto Immobilizzazioni Finanziarie		
(+)	Valore netto contabile crediti finanziari dismessi		
(+)	Valore netto contabile titoli dismessi		
(+)	Valore netto contabile Immobilizzazioni Finanziarie dismesse		
(+/-)	Aumento/Diminuzione debiti v/fornitori di immobilizzazioni		
B - Totale attività di investimento			
ATTIVITA' DI FINANZIAMENTO			
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti vs Stato (finanziamenti per investimenti)		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (finanziamenti per investimenti)		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (aumento fondo di dotazione)		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (ripiano perdite)		
(+)/(-)	diminuzione/aumento crediti vs Regione (copertura debiti al 31.12.2005)		
(+)	aumento fondo di dotazione		
(+)	aumento contributi in c/capitale da regione e da altri		
(+)/(-)	altri aumenti/diminuzioni al patrimonio netto (*)		
(+)/(-)	aumenti/diminuzioni nette contabili al patrimonio netto		
(+)/(-)	aumenti/diminuzione debiti C/C bancari e istituto tesoriere (*)		
(+)	assunzione nuovi mutui (*)		
(-)	mutui quota capitale rimborsata		
C - Totale attività di finanziamento			
FLUSSO DI CASSA COMPLESSIVO (A+B+C+)			
Delta liquidità tra inizio e fine esercizio (al netto dei conti bancari passivi)			
Squadratura tra il valore delle disponibilità liquide nello SP e il valore del flusso di cassa complessivo			

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Allegato 2/3

Schema di nota integrativa

In vigore dal 10 agosto 2011

1. Criteri generali di formazione del bilancio di esercizio

Il bilancio di esercizio è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla presente nota integrativa, ed è corredato dalla relazione sulla gestione. Esso è stato predisposto secondo le disposizioni del D.Lgs. XXX/XX, quindi facendo riferimento al Codice Civile e ai Principi Contabili Nazionali (OIC), fatto salvo quanto difformemente previsto dallo stesso D.Lgs. XXX/XX.

La presente nota integrativa, in particolare, contiene tutte le informazioni richieste dal D.Lgs. XXX/XX. Fornisce inoltre tutte le informazioni supplementari, anche se non specificamente richieste da disposizioni di legge, ritenute necessarie a dare una rappresentazione veritiera e corretta dei fatti aziendali e in ottemperanza al postulato della chiarezza del bilancio.

Lo stato patrimoniale, il conto economico, il rendiconto finanziario e la nota integrativa sono stati predisposti in unità di euro. L'arrotondamento è stato eseguito all'unità inferiore per decimali inferiori a 0,5 euro e all'unità superiore per decimali pari o superiori a 0,5 euro.

Eventuali deroghe all'applicazione di disposizioni di legge:

GEN1 - NO	Non si sono verificati casi eccezionali che impongano di derogare alle disposizioni di legge.
GEN1 - SI	Si sono verificati casi eccezionali che, ai sensi dell'articolo 2423, comma 4, codice civile, impongono di derogare alle disposizioni di legge. I casi eccezionali devono essere illustrati; le deroghe applicate devono essere motivate e ne devono essere quantificati gli effetti con riguardo alla situazione patrimoniale e finanziaria e al risultato economico.

Illustrazione, motivazione, effetti delle eventuali deroghe

Eventuali deroghe al principio di continuità di applicazione dei criteri di valutazione:

GEN2 - NO	I criteri utilizzati nella formazione del bilancio non si discostano dai medesimi utilizzati per la formazione del bilancio del precedente esercizio, in particolare nelle valutazioni e nella continuità dei medesimi principi.
GEN2 - SI	Si sono rese necessarie modifiche ai criteri utilizzati nella formazione del bilancio. Ai sensi dell'articolo 2423-bis, comma 2, codice civile, le deroghe al principio di continuità di applicazione dei criteri di valutazione sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico.

Illustrazione, motivazione, effetti delle eventuali deroghe

Eventuali casi di non comparabilità delle voci rispetto all'esercizio precedente:

GEN3 - NO	Tutte le voci relative allo stato patrimoniale, al conto economico e al rendiconto finanziario dell'esercizio precedente sono comparabili con quelle del presente esercizio e non si è reso necessario alcun adattamento.
GEN3 - SI	Le voci dell'esercizio precedente, relative allo stato patrimoniale, al conto economico e/o al rendiconto finanziario, non sono comparabili. Ai sensi dell'articolo 2423-ter, comma 5, codice civile, se le voci non sono comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate. La non comparabilità e l'adattamento o l'impossibilità di questo devono essere segnalati e commentati nella nota integrativa.
Segnalazione e commento degli eventuali casi di non comparabilità (per esempio, a seguito di scorpori e/o accorpamenti di aziende, presidi ospedalieri o altre strutture, oppure di sostanziali modifiche nei criteri di finanziamento)	

Altre informazioni di carattere generale, relative alla conversione dei valori

GEN4 - NO	Nel corso dell'esercizio non sono state effettuate conversioni di voci di bilancio espresse all'origine in moneta diversa dall'euro.
GEN4 - SI	Nel corso dell'esercizio sono state effettuate conversioni di voci di bilancio espresse all'origine in moneta diversa dall'euro. [INSERIRE CRITERI UTILIZZATI ED EVENTUALI EFFETTI SIGNIFICATIVI DELLE VARIAZIONI NEI CAMBI VALUTARI VERIFICATESI SUCCESSIVAMENTE ALLA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO]

2. Criteri di valutazione adottati per la redazione del bilancio di esercizio

Il bilancio di esercizio è lo strumento di informazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda sanitaria. Perché possa svolgere tale funzione, il bilancio è stato redatto con chiarezza, così da rappresentare

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda e il risultato economico dell'esercizio.
Le caratteristiche sopra menzionate sono state assicurate, laddove necessario, dall'inserimento di informazioni complementari. Se vi è stata deroga alle disposizioni di legge, essa è stata motivata e ne sono stati esplicitati gli effetti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'azienda nella presente nota integrativa.
La valutazione delle voci di bilancio è stata fatta ispirandosi ai principi di prudenza e competenza, tenendo conto della funzione economica dell'elemento attivo e passivo considerato e nella prospettiva della continuazione dell'attività.
L'applicazione del principio di prudenza ha comportato la valutazione individuale degli elementi componenti le singole poste o voci delle attività o passività, per evitare compensi tra perdite che dovevano essere riconosciute e utili da non riconoscere in quanto non realizzati.
In ottemperanza al principio di competenza, l'effetto delle operazioni e degli altri eventi è stato rilevato contabilmente e attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono, e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).
I criteri di valutazione adottati sono sintetizzati nella tabella che segue.

Posta di bilancio	Criterio di valutazione
Immobilizzazioni immateriali	Sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, inclusi i costi accessori e l'IVA in quanto non detraibile. Sono esposte in bilancio al netto degli ammortamenti effettuati nel corso degli esercizi. Le aliquote di ammortamento sono quelle fissate dal D.Lgs. XXX/XX. [Eventualmente: In alcuni casi ci si è avvalsi della facoltà di adottare aliquote superiori, come specificato successivamente]. L'iscrizione tra le immobilizzazioni dei costi di impianto e di ampliamento, di ricerca e sviluppo avviene con il consenso del collegio sindacale.
Immobilizzazioni materiali	Sono iscritte al costo di acquisto o di produzione, inclusi i costi accessori e l'IVA in quanto non detraibile. Sono esposte in bilancio al netto dei relativi fondi di ammortamento. Le aliquote di ammortamento sono quelle fissate dal D.Lgs. XXX/XX. [Eventualmente: In alcuni casi ci si è avvalsi della facoltà di adottare aliquote superiori, come specificato successivamente]. I fabbricati di primo conferimento sono stati iscritti sulla base dei seguenti criteri di valutazione [INSERIRE DESCRIZIONE CRITERI]. I fabbricati ricevuti a titolo gratuito, dalla regione o da altri soggetti pubblici e privati, successivamente alla costituzione dell'azienda, sono stati iscritti sulla base dei seguenti criteri di valutazione [INSERIRE DESCRIZIONE CRITERI]. I costi di manutenzione e riparazione che non rivestono carattere incrementativo del valore e/o della funzionalità dei beni sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti. Le spese di manutenzione e riparazione aventi natura incrementativa sono imputate all'attivo patrimoniale e ammortizzate in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dei beni cui si riferiscono. Le immobilizzazioni che, alla fine dell'esercizio, presentano un valore durevolmente inferiore rispetto al residuo costo da ammortizzare vengono iscritte a tale minor valore. Questo non viene mantenuto se negli esercizi successivi vengono meno le ragioni della svalutazione effettuata. Le immobilizzazioni materiali detenute in base a contratti di leasing finanziario vengono contabilizzate secondo quanto previsto dalla vigente normativa italiana, la quale prevede l'addebito a conto economico per competenza dei canoni, l'indicazione dell'impegno per canoni a scadere nei conti d'ordine e l'inserimento del cespite tra le immobilizzazioni solo all'atto del riscatto.
Titoli	Sono iscritti al minor valore tra il prezzo d'acquisto e quanto è possibile realizzare sulla base dell'andamento del mercato.
Partecipazioni	Sono iscritte al costo di acquisto o di sottoscrizione, eventualmente rettificato per riflettere perdite permanenti di valore. Tale minor valore non verrà mantenuto negli esercizi successivi qualora vengano meno le ragioni della svalutazione effettuata. [EVENTUALMENTE: Per la valutazione delle partecipazioni in aziende controllate e collegate ci si è avvalsi

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

	della facoltà, prevista dall'art. 2426, numero 4, codice civile, di utilizzare il metodo del patrimonio netto].
Rimanenze	Sono iscritte al minore tra costo di acquisto o di produzione e valore desumibile dall'andamento del mercato. Per i beni fungibili il costo è calcolato con il metodo della media ponderata.
Crediti	Sono esposti al presumibile valore di realizzo. L'adeguamento del valore nominale dei crediti al valore presunto di realizzo è ottenuto mediante apposito fondo al fine di tener conto dei rischi di inesigibilità.
Disponibilità liquide	Sono iscritte in bilancio al loro valore nominale.
Ratei e risconti	Sono determinati in proporzione al periodo temporale di competenza del costo o del ricavo comune a due o più esercizi.
Patrimonio netto	I contributi per ripiano perdite sono rilevati [INDICARE IL CRITERIO UTILIZZATO PER LA CONTABILIZZAZIONE, NEL RISPETTO DI QUANTO DAL DECRETO LEG.VO XXX]. I contributi in conto capitale sono rilevati [INDICARE IL CRITERIO UTILIZZATO PER LA CONTABILIZZAZIONE NEL RISPETTO DI QUANTO DAL DECRETO LEG.VO XXX]. L'ammortamento dei beni acquistati in sostituzione di beni acquisiti con contributi in conto capitale o conferiti che siano stati alienati o destinati alla vendita viene anch'esso sterilizzato. Per i beni di primo conferimento, la sterilizzazione degli ammortamenti avviene mediante storno a conto economico di quote della voce [SPECIFICARE L'APPOSITA VOCE DI PATRIMONIO NETTO].
Fondi per rischi e oneri	Sono costituiti da accantonamenti effettuati allo scopo di coprire perdite o debiti di natura determinata e di esistenza certa o probabile, che alla data di chiusura dell'esercizio sono però indeterminati nell'ammontare e/o nella data di sopravvenienza. [INDICARE SE IL COLLEGIO SINDACALE HA ATTESTATO L'AVVENUTO RISPETTO DELLE CONDIZIONI PER L'ISCRIZIONE E L'UTILIZZO].
Premio operosità	E' determinato secondo le norme e disposizioni contenute nella Convenzione.
Medici SUMAI	Unica Nazionale che regolano la determinazione del premio di operosità dei medici SUMAI.
TFR	Rappresenta l'effettivo debito maturato, in conformità alla legge e ai contratti vigenti, verso le seguenti figure professionali: [INSERIRE]. Il fondo corrisponde al totale delle singole indennità maturate alla data di chiusura del bilancio, al netto degli acconti erogati, ed è pari a quanto si sarebbe dovuto corrispondere nell'ipotesi di cessazione del rapporto di lavoro in tale data.
Debiti	Sono rilevati al loro valore nominale.
Ricavi e costi	Sono rilevati secondo i principi della prudenza e della competenza economica, anche mediante l'iscrizione dei relativi ratei e risconti.
Imposte sul reddito	Sono determinate secondo le norme e le aliquote vigenti.
Conti d'ordine	Impegni e garanzie sono indicati nei conti d'ordine al loro valore contrattuale residuo. I beni di terzi sono indicati nei conti d'ordine in base al loro valore di mercato al momento dell'ingresso in azienda.

3. Dati relativi al personale

Dati sull'occupazione al 31.12.XX							
PERSONALE DIPENDENTE (*) (Conto Annuale)							
			T1		T12	T12	T13
Tipologia di personale	Personale al 31/12/X-1	Di cui Personale Part Time al 31/12/X-1	Personale al 31/12/X	Di cui Personale Part Time al 31/12/X	Numero Mensilità	Totale spese a carattere stipendiale	Totale Spese accessorie
RUOLO SANITARIO							
Dirigenza							
- Medico-veterinaria							

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- Sanitaria							
Comparto							
- Categoria Ds							
- Categoria D							
- Categoria C							
- Categoria Bs							
RUOLO PROFESSIONALE							
Dirigenza							
Livello dirigenziale							
Comparto							
- Categoria D							
RUOLO TECNICO							
Dirigenza							
Livello dirigenziale							
Comparto							
- Categoria Ds							
- Categoria D							
- Categoria C							
- Categoria Bs							
- Categoria B							
- Categoria A							
RUOLO AMMINISTRATIVO							
Dirigenza							
Livello dirigenziale							
Comparto							
- Categoria Ds							
- Categoria D							
- Categoria C							
- Categoria Bs							
- Categoria B							
- Categoria A							
(*) E' necessario comprendere anche il personale dipendente del comparto a tempo determinato che però è rilevato nella Tabella 2 del conto annuale con diverso criterio (uomini-anno).							

Dati sull'occupazione al 31.12.XX				
PERSONALE DIPENDENTE (Conto annuale)				
	T1A	T1C	T1A	T1C
Tipologia di personale	Personale in comando al 31/12/X-1 ad altri enti	Personale in comando al 31/12/X-1 da altri enti	Personale in comando al 31/12/X ad altri enti	Personale in comando al 31/12/X da altri enti
RUOLO SANITARIO				
Dirigenza				
- Medico-veterinaria				
- Sanitaria				
Comparto				
- Categoria Ds				
- Categoria D				
- Categoria C				
- Categoria Bs				
RUOLO PROFESSIONALE				
Dirigenza				
Livello dirigenziale				
Comparto				

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- Categoria D				
RUOLO TECNICO				
Dirigenza				
Livello dirigenziale				
Comparto				
- Categoria Ds				
- Categoria D				
- Categoria C				
- Categoria Bs				
- Categoria B				
- Categoria A				
RUOLO AMMINISTRATIVO				
Dirigenza				
Livello dirigenziale				
Comparto				
- Categoria Ds				
- Categoria D				
- Categoria C				
- Categoria Bs				
- Categoria B				
- Categoria A				

PERSONALE UNIVERSITARIO (Conto annuale T1B)				
Tipologia di personale	Personale al 31/12/X-1	Di cui Personale a tempo parziale al 31/12/X-1	Personale al 31/12/X	Di cui Personale a tempo parziale al 31/12/X
RUOLO SANITARIO				
Dirigenza				
Comparto				
RUOLO PROFESSIONALE				
Dirigenza				
Comparto				
RUOLO TECNICO				
Dirigenza				
Comparto				
RUOLO AMMINISTRATIVO				
Dirigenza				
Comparto				

PERSONALE CON ALTRO CONTRATTO - FORMAZIONE LAVORO (Conto annuale T2)		
Tipologia di personale	Uomini-anno anno X-1	Uomini-anno anno X
RUOLO SANITARIO		
Dirigenza		
- Medico-Veterinaria		
- Sanitaria non medica		
Comparto		
RUOLO PROFESSIONALE		
Dirigenza		
Comparto		
RUOLO TECNICO		
Dirigenza		
Comparto		
RUOLO AMMINISTRATIVO		
Dirigenza		
Comparto		

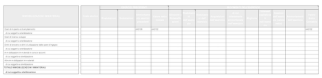
Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

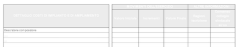
PERSONALE CON ALTRO CONTRATTO - CONTRATTO DI SOMMINISTRAZIONE (Conto annuale T2)		
Tipologia di personale	Uomini-anno anno X-1	Uomini-anno anno X
RUOLO SANITARIO		
Dirigenza		
- Medico-Veterinaria		
- Sanitaria non medica		
Comparto		
RUOLO PROFESSIONALE		
Dirigenza		
Comparto		
RUOLO TECNICO		
Dirigenza		
Comparto		
RUOLO AMMINISTRATIVO		
Dirigenza		
Comparto		

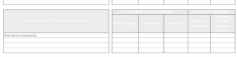
PERSONALE CON ALTRO CONTRATTO - LSU (Conto annuale T2)		
Tipologia di personale	Uomini-anno anno X-1	Uomini-anno anno X
RUOLO SANITARIO		
Dirigenza		
- Medico-Veterinaria		
- Sanitaria non medica		
Comparto		
RUOLO PROFESSIONALE		
Dirigenza		
Comparto		
RUOLO TECNICO		
Dirigenza		
Comparto		
RUOLO AMMINISTRATIVO		
Dirigenza		
Comparto		

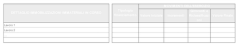
PERSONALE IN CONVENZIONE (FLS 12, quadro E per MMG e PLS)		
Tipologia di personale	Personale al 31/12/X-1	Personale al 31/12/X
MEDICINA DI BASE		
MMG		
PLS		
Continuità assistenziale		
Altro		

4. Immobilizzazioni materiali e immateriali

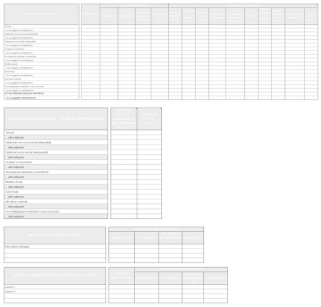








Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati



IMM01 - Aliquote di ammortamento immobilizzazioni immateriali

IMM01 - NO	Per le immobilizzazioni immateriali, non ci si è avvalsi della facoltà di adottare aliquote di ammortamento superiori a quelle indicate nel D.Lgs. XXX/XX
IMM01 - SI	Per le immobilizzazioni immateriali, ci si è avvalsi della facoltà di adottare aliquote di ammortamento superiori a quelle indicate nel D.Lgs. XXX/XX. Le aliquote adottate sono rappresentate nella seguente tabella.

Immobilizzazioni immateriali	Valore lordo al termine dell'esercizio in corso	Aliquota indicata nel D.Lgs. XXX/XX	Aliquota utilizzata dall'azienda

IMM02 - Aliquote di ammortamento immobilizzazioni materiali

IMM02 - NO	Per le immobilizzazioni materiali, non ci si è avvalsi della facoltà di adottare aliquote di ammortamento superiori a quelle indicate nel D.Lgs. XXX/XX
IMM02 - SI	Per le immobilizzazioni materiali, ci si è avvalsi della facoltà di adottare aliquote di ammortamento superiori a quelle indicate nel D.Lgs. XXX/XX. Le aliquote adottate sono rappresentate nella seguente tabella.

Immobilizzazioni materiali	Valore lordo al termine dell'esercizio in corso	Aliquota indicata nel D.Lgs. XXX/XX	Aliquota utilizzata dall'azienda

IMM03 - Eventuale ammortamento dimezzato per i cespiti acquistati nell'anno

IMM03 - NO	Per i cespiti acquistati nell'anno, l'aliquota di ammortamento è stata analiticamente commisurata al periodo intercorso tra (i) il momento in cui il bene è divenuto disponibile e pronto per l'uso e (ii) il 31/12.
IMM03 - SI	Per i cespiti acquistati nell'anno, ci si è avvalsi della facoltà di dimezzare forfettariamente l'aliquota normale di ammortamento.
IMM03 - MISTO	Per i cespiti acquistati nell'anno, ci si è avvalsi della facoltà di dimezzare forfettariamente l'aliquota normale di ammortamento, ma soltanto per alcune categorie di beni [specificare].

IMM04 - Eventuale ammortamento integrale

IMM04 - NO	Per i cespiti di valore inferiore a euro 516,46, non ci si è avvalsi della facoltà di ammortizzare integralmente il bene nell'esercizio in cui il bene è divenuto disponibile e pronto per l'uso.
IMM04 - SI	Per i cespiti di valore inferiore a euro 516,46, ci si è avvalsi della facoltà di ammortizzare integralmente il bene nell'esercizio in cui il bene è divenuto disponibile e pronto per l'uso.
IMM04 - ALTRO	[Specificare]

IMM05 - Svalutazioni

IMM05 - NO	Nel corso dell'esercizio non sono state effettuate svalutazioni di immobilizzazioni materiali e/o immateriali.
IMM05 - SI	Nel corso dell'esercizio sono state effettuate svalutazioni di immobilizzazioni materiali e/o immateriali. [SPECIFICARE IMPORTO, MOTIVAZIONI, CRITERI DI DETERMINAZIONE, IMPATTO SUL RISULTATO ECONOMICO].

IMM06 - Rivalutazioni

IMM06 - NO	Nel corso dell'esercizio non sono state effettuate rivalutazioni di immobilizzazioni materiali e/o immateriali.
IMM06 - SI	Nel corso dell'esercizio sono state effettuate rivalutazioni di immobilizzazioni materiali e/o immateriali. [SPECIFICARE LEGGE SPECIALE CHE LE HA DETERMINATE, IMPORTO AL LORDO E AL NETTO

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

	DEGLI AMMORTAMENTI, CRITERI DI DETERMINAZIONE, IMPATTO SUL PATRIMONIO NETTO].

IMM07 - Costi capitalizzati

IMM07 - NO	Nel corso dell'esercizio non si sono effettuate capitalizzazioni di costi (la voce CE XXX è pari a zero).
IMM07 - SI	Nel corso dell'esercizio si sono effettuate capitalizzazioni di costi (la voce CE XXX è > 0). [SPECIFICARE IMPORTO E CRITERI DI DETERMINAZIONE].

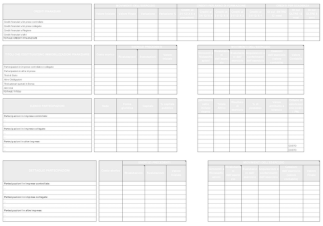
IMM08 - Oneri finanziari capitalizzati

IMM08 - NO	Nel corso dell'esercizio non si sono capitalizzati oneri finanziari.
IMM08 - SI	Nel corso dell'esercizio si sono capitalizzati oneri finanziari [SPECIFICARE IMPORTO E CRITERI DI DETERMINAZIONE].

Altre informazioni relative alle immobilizzazioni materiali e immateriali

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
IMM09 - Gravami. Sulle immobilizzazioni dell'azienda vi sono gravami quali ipoteche, privilegi, pegni, pignoramenti, ecc.?	NO	SI	
IMM10 - Immobilizzazioni in contenzioso iscritte in bilancio. Sulle immobilizzazioni iscritte in bilancio sono in corso contenziosi con altre aziende sanitarie, con altri enti pubblici o con soggetti privati?			
IMM11 - Immobilizzazioni in contenzioso non iscritte in bilancio. Esistono immobilizzazioni non iscritte nello stato patrimoniale perché non riconosciute come proprietà dell'azienda in seguito a contenziosi in corso con altre aziende sanitarie, con altri enti pubblici o con soggetti privati?			
IMM12 - Eventuali impegni significativi assunti con fornitori per l'acquisizione di immobilizzazioni materiali. Esistono impegni già assunti, ma non ancora tradottisi in debiti? [SE SI ILLUSTRARE L'AMMONTARE PER SINGOLO IMPEGNO]			
IMM13 - Immobilizzazioni destinate alla vendita. Esistono immobilizzazioni destinate alla vendita con apposito atto deliberativo aziendale?			
IMM14 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

5. Immobilizzazioni finanziarie



IF01 - Svalutazione crediti iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie

IF01 - NO	Nel corso dell'esercizio non sono state effettuate svalutazioni di crediti iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie.
IF01 - SI	Nel corso dell'esercizio sono state effettuate svalutazioni di crediti iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie [SPECIFICARE CREDITI SVALUTATI, IMPORTO DELLA SVALUTAZIONE, MOTIVAZIONI, CRITERI DI DETERMINAZIONE].

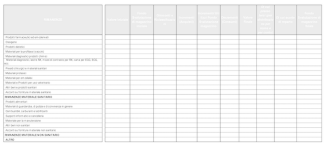
Altre informazioni relative alle immobilizzazioni finanziarie

Informazione	Caso presente in azienda?	Se sì, illustrare

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

IF02 - Gravami. Su crediti immobilizzati, partecipazioni e altri titoli dell'azienda vi sono gravami quali pegni, pignoramenti, ecc,?	NO	SI	
IF03 - Contenzioso con iscrizione in bilancio. Su crediti immobilizzati, partecipazioni e altri titoli iscritti in bilancio sono in corso contenziosi con altre aziende sanitarie, con altri enti pubblici o con soggetti privati?			
IF04 - Contenzioso senza iscrizione in bilancio. Esistono partecipazioni o altri titoli non iscritti nello stato patrimoniale perché non riconosciuti come proprietà dell'azienda in seguito a contenziosi in corso con altre aziende sanitarie, con altri enti pubblici o con soggetti privati?			
IF05 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

6. Rimanenze



RIM01 - Svalutazioni

RIM01 - NO	Nel corso dell'esercizio non sono state effettuate svalutazioni di rimanenze obsolete o a lento rigiro
RIM01 - SI	Nel corso dell'esercizio sono state effettuate svalutazioni di rimanenze obsolete o a lento rigiro [SPECIFICARE IMPORTO, MOTIVAZIONI, CRITERI DI DETERMINAZIONE, IMPATTO SUL RISULTATO ECONOMICO].

Altre informazioni relative alle rimanenze

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
RIM02 - Gravami. Sulle rimanenze dell'azienda vi sono gravami quali pegni, patti di riservato dominio, pignoramenti, ecc.?	NO	SI'	
RIM03 - Modifiche di classificazione. Nel corso dell'esercizio vi sono stati rilevanti cambiamenti nella classificazione delle voci?			
RIM04 - Valore a prezzi di mercato. Vi è una differenza, positiva e significativa, tra il valore delle rimanenze a prezzi di mercato e la loro valutazione a bilancio?			
RIM05 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

7. Crediti

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	Fondo svalutazione crediti all'1/1X	Utilizzi esercizio X	Accantonamenti esercizio X	Fondo svalutazione crediti al 31/12/X
Crediti v/Stato per spesa corrente				
di cui FSN indistinto				
di cui FSN vincolato				
di cui v/Ministero della Salute per ricerca corrente				
di cui v/Ministero della Salute per ricerca finalizzata				
di cui v/Ministero della Salute per ricerca - altro				
Crediti v/Stato per mobilità attiva pubblica				
Crediti v/Stato per mobilità attiva privata				
Crediti v/Stato per finanziamenti per investimenti				
di cui crediti v/Stato - investimenti per ricerca				
TOTALE CREDITI V/STATO				
Crediti v/Regione o Provincia autonoma per spesa corrente				
di cui FSR indistinto				
di cui FSR vincolato				
di cui v/Regione per ricerca				
Crediti v/Regione o Provincia autonoma per mobilità attiva da ASL-AO intraregionale				
Crediti v/Regione o Provincia autonoma per mobilità attiva da ASL-AO extraregione				
Crediti v/Regione o Provincia autonoma per mobilità attiva da privato				
TOTALE CREDITI V/REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA PER SPESA CORRENTE				
Crediti v/Regione per finanziamenti per investimenti				
Crediti v/Regione per aumento fondo dotazione				
Crediti v/Regione per ripiano perdite				
Crediti v/Regione per copertura debiti al 31/12/2005				
TOTALE CREDITI V/REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA PER VERSAMENTI A PATRIMONIO NETTO				
Crediti v/Comuni				
Crediti v/ASL-USL della Regione				
Crediti v/ASL-USL della Regione per mobilità intraregionale				
TOTALE CREDITI V/ASL-USL DELLA REGIONE				
Crediti v/AO della Regione				
Crediti v/AO della Regione per mobilità intraregionale				
TOTALE CREDITI V/AO DELLA REGIONE				

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Crediti v/IRCCS - Policlinici - Fondazione della Regione				
Crediti v/IRCCS - Policlinici - Fondazione della Regione per mobilità intraregionale				
Crediti v/aziende san. pubbliche fuori regione (mobilità pubblica non in compensazione)				
TOTALE CREDITI V/IRCCS - POLICLINICI - FONDAZIONI DELLA REGIONE				
Crediti v/ARPA				
Crediti v/Erario				
Crediti v/clienti privati				
Crediti v/clienti privati per anticipi mobilità attiva				
TOTALE CREDITI V/CLIENTI PRIVATI				
Crediti v/società controllate e collegate				
Crediti v/sperimentazioni gestionali				
Crediti v/gestioni liquidatorie				
Crediti v/prefetture				
Crediti v/altri soggetti pubblici				
di cui v/altri soggetti pubblici per ricerca				
Altri crediti diversi				
TOTALE CREDITI V/ALTRI				

DETTAGLIO CREDITI «R»	Per mobilità sanitaria in compensazione	Altri crediti (fatturazione diretta)
Crediti v/ASL-USL della Regione	AB 0242	AB 0240
ASL 1		
ASL 2		
ASL ...		
Crediti v/AO della Regione	AB 0248	AB 0246
AO 1		
AO 2		
AO ...		
Crediti v/IRCCS - Policlinici - Fondazioni della Regione	AB 0254	AB 0252
IRCCS - Policlinici - Fondazioni della Regione 1		
IRCCS - Policlinici - Fondazioni della Regione 2		
IRCCS - Policlinici - Fondazioni della Regione ...		

DETTAGLIO CREDITI PER INCREMENTI DI PATRIMONIO NETTO DELIBERATI	Delibera n./anno	Importo delibera	Riscosso negli esercizi precedenti (-)	Consistenza iniziale	Importo nuove deliberazioni	Riscossioni (-)	Consistenza finale
Crediti v/Stato per finanziamenti per investimenti							
Inserire dettaglio							
Crediti v/Regione per finanziamenti per investimenti							
Inserire dettaglio							
Crediti v/Regione per aumento fondo dotazione							
Inserire dettaglio							

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Crediti v/Regione per ripiano perdite								
Inserire dettaglio								
di cui Crediti v/Regione per copertura debiti al 31/12/2005								
Inserire dettaglio								

ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI	Costo storico	ESERCIZI PRECEDENTI			MOVIMENTI DELL'ESERCIZIO					
		Rivalutazioni	Svalutazioni	Valore iniziale	Giroconti e riclassificazioni	Rivalutazioni dell'esercizio	Svalutazioni dell'esercizio	Acquisizioni dell'esercizio	Cessioni dell'esercizio (valore netto)	Valore netto
Partecipazioni in imprese controllate e collegate										
Partecipazioni in altre imprese										
Titoli che non costituiscono immobilizzazioni										
TOTALE ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI										

ELENCO ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI	Sede	Forma giuridica	Capitale	% Patrimonio netto capitale pubblico	Totale Attivo	Risultato di esercizio	% di possesso	Valore attribuito a bilancio	Criterio di avalorizzazione (costo / PN)
Partecipazioni in imprese controllate e collegate:									
...									
...									
Partecipazioni in altre imprese:									
...									
...									

DETTAGLIO ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZAZIONI	Costo storico	ESERCIZI PRECEDENTI			MOVIMENTI DELL'ESERCIZIO					
		Rivalutazioni	Svalutazioni	Valore iniziale	Giroconti e riclassificazioni	Rivalutazioni dell'esercizio	Svalutazioni dell'esercizio	Acquisizioni dell'esercizio	Cessioni dell'esercizio (valore netto)	Valore finale
Partecipazioni in imprese controllate e collegate:										
...										
...										
Partecipazioni in altre imprese:										
...										
...										

CRED01 - Svalutazione crediti iscritti nell'attivo circolante

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

CRED01 - NO	Nel corso dell'esercizio non sono state effettuate svalutazioni di crediti iscritti nell'attivo circolante.
CRED01 - SI	Nel corso dell'esercizio sono state effettuate svalutazioni di crediti iscritti nell'attivo circolante [SPECIFICARE CREDITI SVALUTATI, IMPORTO DELLA SVALUTAZIONE, MOTIVAZIONI, CRITERI DI DETERMINAZIONE].

Altre informazioni relative ai crediti

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
CRED02 - Gravami. Sui crediti dell'azienda vi sono gravami quali pignoramenti, ecc.?	NO	SI	
CRED03 - Cartolarizzazioni. L'azienda ha in atto operazioni di cartolarizzazione dei crediti?			
CRED04 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

8. Disponibilità liquide

DISPONIBILITA' LIQUIDE	MOVIMENTI DELL'ESERCIZIO			
	Valore iniziale	Incrementi	Giroconti e Riclassificazioni	Valore Finale
Cassa				
Istituto tesoriere				
Conto corrente postale				

DL01 - Fondi vincolati

DL01 - NO	Le disponibilità liquide non comprendono fondi vincolati.
DL01 - SI	Le disponibilità liquide non comprendono fondi vincolati [SPECIFICARE IMPORTO E NATURA DEL VINCOLO

Altre informazioni relative alle disponibilità liquide

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
DL02 - Gravami. Sulle disponibilità liquide dell'azienda vi sono gravami quali pignoramenti, ecc.?	NO	SI	
DL03 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

9. Ratei e risconti attivi

RATEI ATTIVI	Importo	Di cui oltre 12 mesi
DETTAGLIO A LIVELLO DI CODICE DI RICAVO CE		
...		
...		

RISCONTI ATTIVI	Importo	Di cui oltre 12 mesi
DETTAGLIO A LIVELLO DI CODICE DI COSTO CE		
...		
...		

Altre informazioni relative a ratei e risconti attivi

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
RR01 - Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «Se le informazioni richieste da			

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo» (art. 2423 c.c.)?			

10. Patrimonio netto

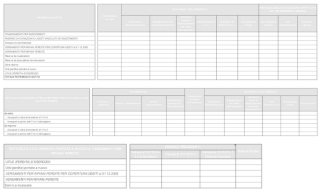


Illustrazione analitica delle cause di variazione del patrimonio netto.

PN01 - Donazioni e lasciti vincolati ad investimenti

PN01 - NO	Nell'esercizio non sono state rilevate donazioni e lasciti vincolati ad investimenti.
PN01 - SI	Nell'esercizio sono state rilevate donazioni e lasciti vincolati ad investimenti, erogati da .. per l'acquisto di … [SPECIFICARE IMPORTO, SOGGETTO EROGATORE E TIPOLOGIA DI BENI ACQUISITI].

PN02 - Fondo di dotazione

PN02 - NO	Il fondo di dotazione non ha subito variazioni rispetto all'esercizio precedente.
PN02 - SI	Il fondo di dotazione ha subito variazioni rispetto all'esercizio precedente [SPECIFICARE IMPORTO E MOTIVAZIONE VARIAZIONE].

Altre informazioni relative al patrimonio netto

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
PN03 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

11. Fondi per rischi e oneri

FONDO RISCHI E ONERI	Consistenza Iniziale	Accantonamenti anno	Riclassifiche	Utilizzi	Valore Finale
Fondi per imposte anche differite					
Fondi per rischi					
...					
...					
Quota inutilizzata contributi finalizzati da FSN e per ricerca					
...					
Altri fondi per oneri e spese					
...					
...					
TOTALE FONDI RISCHI E ONERI					

Illustrazione dei criteri utilizzati per la determinazione dell'entità dei fondi, come specificato nella seguente tabella.

Fondo	Criteri di determinazione	Consenso del Collegio Sindacale

Altre informazioni relative a fondi rischi e oneri

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
FR01. Con riferimento ai rischi per i quali è stato costituito un fondo, esiste la possibilità di subire perdite addizionali rispetto agli ammontari stanziati?			

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

FR02. Esistono rischi probabili, a fronte dei quali non è stato costituito un apposito fondo per l'impossibilità di formulare stime attendibili?			[INDICARE LE INFORMAZIONI DA FORNIRE QUALORA L'EVENTO SIA STATO CONSIDERATO POSSIBILE].
FR03. Esistono rischi (né generici, né remoti) a fronte dei quali non è stato costituito un apposito fondo perché solo possibili, anziché probabili? Da tali rischi potrebbero scaturire perdite significative?			[INDICARE LE INFORMAZIONI UTILI PER LA COMPRENSIONE DELLA SITUAZIONE].
FR04 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

12. Trattamento di fine rapporto

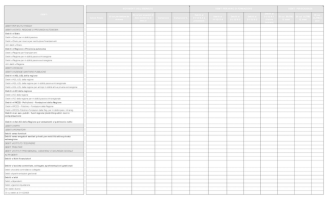
TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	Consistenza Iniziale	Accantonamenti anno	Utilizzi	Valore Finale
Fondo per premi operosità				
Fondo per trattamento di fine rapporto dipendenti				
TOTALE TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO				

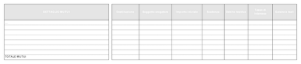
Illustrazione dei criteri utilizzati per la determinazione dell'entità dei fondi, come specificato nella seguente tabella.	
Fondo	Criteri di determinazione

Altre informazioni relative a trattamento di fine rapporto

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
TR01 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

13. Debiti





DB01 - Debiti per mutui

DB01 - NO	Nell'esercizio non sono stati contratti ulteriori mutui.
DB01 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati contratti ulteriori mutui [SPECIFICARE IMPORTO, MOTIVAZIONI E ALLEGARE PIANO DI AMMORTAMENTO].

DB02 - Transazioni

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

DB02 - NO	I debiti verso fornitori non sono sottoposti a procedure di transazioni regionali.
DB02 - SI	I debiti verso fornitori sono sottoposti a procedure di transazioni regionali. [SPECIFICARE IMPORTI PER FORNITORI E ALLEGARE COMUNICAZIONI REGIONALI IN MERITO].

Altre informazioni relative a debiti

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
DB03 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

14. Ratei e risconti passivi

RATEI PASSIVI	Importo	Di cui oltre 12 mesi
DETTAGLIO A LIVELLO DI CODICE DI COSTI CE		
...		
...		

RISCONTI PASSIVI	Importo	Di cui oltre 12 mesi
DETTAGLIO A LIVELLO DI CODICE DI RICAVI CE		
...		
...		

Altre informazioni relative a ratei e risconti passivi

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
RP01 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

15. Conti d'ordine

CONTI D'ORDINE	Saldo al 31/12/X	Saldo al 31/12/X-1	Variazioni	Variazioni %
F.I) CANONI LEASING ANCORA DA PAGARE				
F.II) DEPOSITI CAUZIONALI				
F.III) ALTRI CONTI D'ORDINE				

DETTAGLIO CONTI D'ORDINE	Consistenza al 31/12/X
Garanzie prestate (fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e reali)	
Beni in contenzioso	
Canoni di leasing a scadere	
Garanzie ricevute (fideiussioni, avalli, altre garanzie personali e reali)	
Altri impegni assunti	
Beni di terzi presso l'Azienda	
...	

Altre informazioni relative a conti d'ordine

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
CO01. Sono state attivate operazioni di project finance?			
CO02. Esistono beni dell'Azienda presso terzi (in deposito, in pegno o in comodato)?			

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

CO03 - Altro. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

16. Conto economico

CONTRIBUTI IN C/ESERCIZIO	Quota capitale	Funzioni	Altro	Note
Contributi da Regione e Prov. aut. per quota F.S. regionale indistinto				
Contributi da Regione (extrafondo) - Altro				

DETTAGLIO CONTRIBUTI	Atto	Data	Oggetto	Importo assegnato	Importo utilizzato	Codice conto
Descrizione progetto						
- vincolati						
...						
...						
...						
...						
TOTALE CONTRIBUTI C/ESERCIZIO VINCOLATI						
- indistinti						
...						
...						
...						
...						
TOTALE CONTRIBUTI C/ESERCIZIO INDISTINTI						
- ricerca						
...						
...						
...						
...						
TOTALE CONTRIBUTI C/ESERCIZIO PER LA RICERCA						

Altre informazioni relative a contributi in conto esercizio

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
CE01. Sono stati erogati contributi da parte di altri enti pubblici? Per quale finalità?			

RICAVI PER PRESTAZIONI SANITARIE EROGATE IN REGIME DI INTRAMOENIA	Saldo al 31/12/X	Saldo al 31/12/X-1	Variazioni	Variazioni %
Ricavi per prestazioni sanitarie intramoenia - Area ospedaliera				
Ricavi per prestazioni sanitarie intramoenia - Area specialistica				
Ricavi per prestazioni sanitarie intramoenia - Area sanità pubblica				

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Ricavi per prestazioni sanitarie intramoenia - Consulenze (ex art. 55, comma 1, lett. c), d) ed ex artt. 57-58)				
Ricavi per prestazioni sanitarie intramoenia - Consulenze (ex art. 55, comma 1, lett. c), d) ed ex artt. 57-58) (ASL-AO, IRCCS e Policlinici della Regione)				
Ricavi per prestazioni sanitarie intramoenia - Altro				
Ricavi per prestazioni sanitarie intramoenia - Altro (ASL-AO, IRCCS e Policlinici della Regione)				
TOTALE RICAVI INTRAMOENIA				

CE02 - Ricavi per altre prestazioni sanitarie erogate ad altre Aziende della Regione

CE02 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati ricavi per altre prestazioni sanitarie erogate ad altre Aziende della Regione.
CE02 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati ricavi per altre prestazioni sanitarie erogate ad altre Aziende della Regione (voce residuale) relativamente a … [SPECIFICARE TIPOLOGIA PRESTAZIONE E IMPORTO].

CE03 - Ricavi per altre prestazioni sanitarie erogate ad altre Aziende extraregione

CE03 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati ricavi per altre prestazioni sanitarie erogate ad altre Aziende extraregione.
CE03 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati ricavi per altre prestazioni sanitarie erogate ad altre Aziende extraregione (voce residuale) relativamente a … [SPECIFICARE TIPOLOGIA PRESTAZIONE E IMPORTO].

CE04 - Proventi non sanitari

CE04 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati proventi di natura non sanitaria.
CE04 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati proventi di natura non sanitaria, relativamente a … [SPECIFICARE TIPOLOGIA PRESTAZIONE E IMPORTO].

CE05 - Concorsi, recuperi e rimborsi per attività tipiche

CE05 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati concorsi, recuperi e rimborsi.
CE05 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati concorsi, recuperi e rimborsi, relativamente a … [SPECIFICARE TIPOLOGIA PRESTAZIONE, SOGGETTO E IMPORTO].

PRODOTTI FARMACEUTICI ED EMODERIVATI	Distribuzione diretta	Distrib. per conto	TOTALE
Prodotti farmaceutici ed emoderivati			
Ossigeno			
Prodotti dietetici			
TOTALE PRODOTTI FARMACEUTICI ED EMODERIVATI			

CE06 - Acquisti di beni

CE06 - NO	Ciascuna tipologia di bene, compreso nelle voci relative agli acquisti di beni sanitari e non sanitari, è monitorata attraverso il sistema gestionale del magazzino, che rileva ogni tipologia di movimento, in entrata e in uscita.
CE06 - SI	Alcune tipologie di beni, compresi nelle voci relative agli acquisti di beni sanitari e non sanitari, non sono monitorate attraverso il sistema gestionale del magazzino, ma sono gestiti … [SPECIFICARE TIPOLOGIA BENI, MODALITA' DI RILEVAZIONE E IMPORTO].

Altre informazioni relative agli acquisti di beni

Informazione	Caso presente in azienda?	Se sì, illustrare

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

CE07. Sono stati rilevati costi per acquisto di beni da parte di altre Aziende Sanitarie della Regione? Se sì, di quali tipologie di beni si tratta?			

COSTI PER PRESTAZIONI SANITARIE EROGATE IN REGIME DI INTRAMOENIA	Saldo al 31/12/X	Saldo al 31/12/X-1	Variazioni	Variazioni %
Compartecipazione al personale per att. Libero-prof. (intramoenia)				
IRAP relativa ad attività di libera professione (intramoenia)				
TOTALE COSTI PER PRESTAZIONI SANITARIE EROGATE IN REGIME DI INTRAMOENIA				

CE08 - Costi per prestazioni sanitarie da privato

CE08 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati disallineamenti tra valore fatturato dalla struttura privata e valore di budget autorizzato dalla Regione.
CE08 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati disallineamenti tra valore fatturato dalla struttura privata e valore di budget autorizzato dalla Regione [SPECIFICARE MOTIVAZIONI SCOSTAMENTO, AZIONI INTRAPRESE DALL'AZIENDA E IMPORTO].

CE09 - Costi per altre prestazioni socio-sanitarie a rilevanza sanitaria da pubblico

CE09 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati costi per altre prestazioni socio-sanitarie a rilevanza sanitaria acquistate da altre Aziende della Regione.
CE09 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati costi per altre prestazioni socio-sanitarie a rilevanza sanitaria acquistate da altre Aziende della Regione (voce residuale) relativamente a … [SPECIFICARE TIPOLOGIA PRESTAZIONE E IMPORTO].

CE10 - Consulenze, Collaborazioni, Interinale e altre prestazioni di lavoro sanitarie e socio-sanitarie

CE10 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati costi per consulenze, collaborazioni, interinale e altre prestazioni di lavoro sanitarie e socio-sanitarie.
CE10 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati costi per consulenze, collaborazioni, interinale e altre prestazioni di lavoro sanitarie e socio-sanitarie relativamente a … [SPECIFICARE TIPOLOGIA PRESTAZIONE, SOGGETTO FORNITORE E IMPORTO].

CE11 - Consulenze, Collaborazioni, Interinale e altre prestazioni di lavoro non sanitarie

CE11 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati costi per consulenze, collaborazioni, interinale e altre prestazioni di lavoro non sanitarie.
CE11 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati costi per consulenze, collaborazioni, interinale e altre prestazioni di lavoro non sanitarie, relativamente a … [SPECIFICARE TIPOLOGIA PRESTAZIONE, SOGGETTO FORNITORE E IMPORTO].

CE12 - Altri servizi non sanitari

CE12 - NO	Nell'esercizio non sono stati rilevati costi per altri servizi non sanitari.
CE12 - SI	Nell'esercizio sono stati rilevati costi per altri servizi non sanitari (voce residuale) relativamente a … [SPECIFICARE TIPOLOGIA PRESTAZIONE E IMPORTO].

CE13 - Manutenzioni e riparazioni

Illustrare i criteri adottati per la rilevazione dei costi per manutenzioni e riparazioni interamente nell'esercizio.

DETTAGLIO LEASING	Delibera	Decorrenza contratto	Valore contratto con IVA	Valore bene	Quota capitale	Quota interessi	Valore amm.to	Valore attuale canoni a scadere
Leasing finanziari attivati con fondi aziendali								
...								
Leasing finanziari finanziati dalla Regione								

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

...								

CE14 - Godimento di beni di terzi

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
CE14. Sono stati rilevati costi per godimento di beni di terzi? Se sì, di quali tipologie di beni si tratta e quali sono le motivazioni?			

COSTI DEL PERSONALE	SALDO AL 31/12/X	SALDO AL 31/12/X-1	Variazioni	Variazioni %
Personale del ruolo sanitario				
Costo del personale dirigente medico				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Retribuzione di posizione				
Indennità di risultato				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				
Altri oneri per il personale				
Costo del personale dirigente non medico				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Retribuzione di posizione				
Indennità di risultato				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				
Altri oneri per il personale				
Costo del personale comparto ruolo sanitario				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Straordinario e indennità personale				
Retribuzione per produttività personale				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				
Altri oneri per il personale				
Personale del ruolo professionale				
Costo del personale dirigente ruolo professionale				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Retribuzione di posizione				
Indennità di risultato				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				
Altri oneri per il personale				
Costo del personale comparto ruolo professionale				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Straordinario e indennità personale				
Retribuzione per produttività personale				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				
Altri oneri per il personale				
Personale del ruolo tecnico				
Costo del personale dirigente ruolo tecnico				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Retribuzione di posizione				
Indennità di risultato				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Altri oneri per il personale				
Costo del personale comparto ruolo tecnico				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Straordinario e indennità personale				
Retribuzione per produttività personale				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				
Altri oneri per il personale				
Personale del ruolo amministrativo				
Costo del personale dirigente ruolo amministrativo				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Retribuzione di posizione				
Indennità di risultato				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				
Altri oneri per il personale				
Costo del personale comparto ruolo amministrativo				
Voci di costo a carattere stipendiale				
Straordinario e indennità personale				
Retribuzione per produttività personale				
Altro trattamento accessorio				
Oneri sociali su retribuzione				
Altri oneri per il personale				
TOTALE COSTI DEL PERSONALE				

CE15 - Costi del personale

CE15 - NO	I costi del personale non hanno registrato significativi incrementi rispetto all'esercizio precedente.
CE15 - SI	I costi del personale hanno registrato un significativo incremento rispetto all'esercizio precedente, pari a x, (+x%), dovuto a … [SPECIFICARE IMPORTO E MOTIVAZIONI].

CE16 - Svalutazioni di rimanenze

CE16 - NO	Nel corso dell'esercizio non sono state effettuate svalutazioni di rimanenze obsolete o a lento rigiro.
CE16 - SI	Nel corso dell'esercizio sono state effettuate svalutazioni di rimanenze obsolete o a lento rigiro [SPECIFICARE IMPORTO, MOTIVAZIONI, CRITERI DI DETERMINAZIONE, IMPATTO SUL RISULTATO ECONOMICO].

DETTAGLIO INDENNITA', RIMBORSO SPESE E ONERI SOCIALI PER GLI ORGANI DIRETTIVI E COLLEGIO SINDACALE	SALDO AL 31/12/X	SALDO AL 31/12/X-1	Variazioni	Variazioni %
...				
...				
...				
...				
TOTALE ONERI DIVERSI DI GESTIONE				

CE17 - Altri accantonamenti

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
CE17. La voce «Accantonamenti quote inutilizzate contributi finalizzati da FSN e per ricerca» è stata movimentata? Se sì, a fronte di quali finanziamenti?			
CE18. La voce «Altri accantonamenti» è stata movimentata? Se sì, a fronte di quali rischi?			

CE19 - Oneri finanziari

Informazione	Caso presente in azienda?	Se sì, illustrare

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

CE19. Nell'esercizio sono stati sostenuti oneri finanziari? Se sì, da quale operazione derivano?			

CE20 - Rettifiche di valore di attività finanziarie

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
CE20. Nell'esercizio sono state rilevate rettifiche di valore di attività finanziarie?			

CE21 - Plusvalenze/Minusvalenze

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
CE21. Nell'esercizio sono state rilevate plusvalenze/ minusvalenze?			

CE22 -Sopravvenienze attive

Illustrare la scomposizione delle sopravvenienze attive, per anno di riferimento, per soggetto e per evento contabile, indicando quanto di esse è già stato incassato dall'Azienda.

CE23 - Insussistenze attive

Illustrare la scomposizione delle insussistenze attive, per anno di riferimento, per soggetto e per evento contabile.

CE24 - Sopravvenienze passive

Illustrare la scomposizione delle sopravvenienze passive, per anno di riferimento, per soggetto e per evento contabile.

CE25 - Insussistenze passive

Illustrare la scomposizione delle insussistenze passive, per anno di riferimento, per soggetto e per evento contabile.

CE26 - Altre informazioni

Informazione	Caso presente in azienda?		Se sì, illustrare
CE26. Esistono altre informazioni che si ritiene necessario fornire per soddisfare la regola generale secondo cui «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» (art. 2423 c.c.)?			

[ALLEGARE MODELLI MINISTERIALI CE E SP DELL'ANNO T E DELL'ANNO T-1]

Allegato 2/4

Schema di relazione sulla gestione

In vigore dal 10 agosto 2011

1. Criteri generali di predisposizione della relazione sulla gestione

La presente relazione sulla gestione, che correda il bilancio di esercizio [SPECIFICARE L'ESERCIZIO DI RI ..... ndo le disposizioni del D.Lgs. XXX/XX, quindi facendo riferimento al Codice Civile e ai Principi Contabili Nazionali (OIC), fatto salvo quanto difformemente previsto dallo stesso D.Lgs. XXX/XX.

La presente relazione sulla gestione, in particolare, contiene tutte le informazioni minimali richieste dal D.Lgs. XXX/XX. Fornisce inoltre tutte le informazioni supplementari, anche se non specificamente richieste da disposizioni di legge, ritenute necessarie a dare una rappresentazione esaustiva della gestione sanitaria ed economico-finanziaria dell'esercizio [SPECIFICARE].

2. Generalità sul territorio servito, sulla popolazione assistita (in caso di ASL) e sull'organizzazione dell'Azienda

Contenuto minimale:

La ASL XXX opera su un territorio coincidente con la provincia di XXX (o su più province XXX YYY), con una popolazione complessiva di XXX abitanti (inserire fonte dati), distribuiti in XXX comuni, suddivisi in XXX distretti.

La distribuzione della popolazione per fasce di età è la seguente:

inserire tabella sulla distribuzione popolazione per fasce d'età

La popolazione esente da ticket, nell'esercizio [SPECIFICARE], è pari a XXX unità (XXX per motivi di reddito, XXX per altri motivi).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

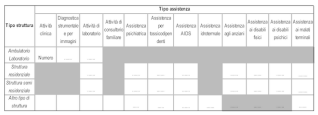
Dichiarazione sulla coerenza dei dati esposti con i modelli ministeriali di rilevazione flussi:

MODELLO FLS 11 Anno XXX	I dati sulla popolazione assistita, e sulla sua scomposizione per fasce d'età, sono coerenti con quelli esposti nel QUADRO G del Modello FLS 11.
MODELLO FLS 11 Anno XXX	I dati sulla popolazione esente da ticket sono coerenti con quelli esposti nel QUADRO H del Modello FLS 11.

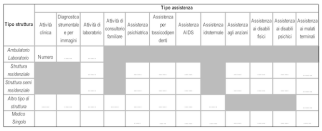
L'azienda può inserire tabelle che scompongono per distretto i dati sopra rappresentati e ogni ulteriore dettaglio ritenuto necessario.
I dati relativi alla popolazione assistita, sopra riportati, differiscono/non differiscono da quelli ISTAT e da quelli utilizzati dalla Regione per il riparto del fabbisogno sanitario regionale standard (se diversi da ISTAT).
In particolare, la popolazione ISTAT è pari a XXX unità, la popolazione utilizzata dalla Regione per il riparto è pari a XXX unità.
La ASL XXX adotta il seguente modello organizzativo (descrivere il modello organizzativo; inserire l'organigramma).
3. Generalità sulla struttura e sull'organizzazione dei servizi (in caso di ASL)
3.1. Assistenza Ospedaliera
Contenuto minimale:
A) STATO DELL'ARTE
L'azienda opera mediante XXX presidi a gestione diretta e XXX case di cura convenzionate.
(specificare la tipologia/complessità delle strutture, e lo stato dell'arte in merito all'accreditamento).
I posti letto direttamente gestiti sono pari a XXX unità, quelli convenzionati sono pari a XXX unità.
Inserire tabella riassuntiva con PL ordinari, day hospital, day surgery suddivisi per presidio (se ritenuto opportuno, con ulteriori suddivisioni/specificazioni).
Dichiarazione sulla coerenza dei dati esposti con i modelli ministeriali di rilevazione flussi:

MODELLO HSP 11 Anno XXX	I dati sul numero di strutture a gestione diretta e convenzionate sono coerenti con quelli complessivamente desumibili dai modelli HSP 11.
MODELLO HSP 12 Anno XXX	I dati relativi ai posti letto dei presidi a gestione diretta sono coerenti con quelli riportati nel Modello HSP 12.
MODELLO HSP 13 Anno XXX	I dati relativi ai posti letto dei presidi in convenzione sono coerenti con quelli riportati nel Modello HSP 13.

L'azienda può inserire tabelle che scompongono per distretto i dati sopra rappresentati.
B) OBIETTIVI DELL'ESERCIZIO RELATIVI ALLA STRUTTURA E ALL'ORGANIZZAZIONE DEI SERVIZI
Relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi) su:
- obiettivi dell'anno in merito a variazioni su strutture/organizzazione concordate con Regione (aperture/chiusure di strutture, riconversioni, aumento/diminuzione posti letto, aumento/diminuzione offerta, ecc.);
- avanzamento lavori e grado di raggiungimento degli obiettivi esposti;
- investimenti effettuati e fonte di finanziamento degli investimenti.
3.2. Assistenza Territoriale
Contenuto minimale:
A) STATO DELL'ARTE
L'azienda opera mediante XXX presidi a gestione diretta e XXX strutture convenzionate. La tipologia di strutture e il tipo di assistenza erogata sono riassunte nelle seguenti tabelle.
Per le strutture a gestione diretta:



Gli istituti o centri di riabilitazione ex art. 26, L. n. 833/1978 sono XXX, per complessivi XXX posti letto residenziali e XXX posti letto semiresidenziali.
Inserire tabella riassuntiva con PL per struttura (se ritenuto opportuno, con ulteriori suddivisioni/specificazioni).
Per le strutture convenzionate:



Gli istituti o centri di riabilitazione convenzionati ex art. 26, L. n. 833/1978 sono XXX, per complessivi XXX posti letto residenziali e XXX posti letto semiresidenziali.
Inserire tabella riassuntiva con PL per struttura (se ritenuto opportuno, con ulteriori suddivisioni/specificazioni).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Specificare lo stato dell'arte in merito all'accreditamento di tutte le tipologie di strutture.
Relativamente alla medicina generale, l'Azienda opera mediante XXX medici di base, che assistono complessivamente una popolazione pari a XXX unità, e XXX pediatri, che assistono complessivamente una popolazione pari a XXX unità.
Dichiarazione sulla coerenza dei dati esposti con i modelli ministeriali di rilevazione flussi:

MODELLO STS 11 Anno XXX	I dati sul numero di strutture a gestione diretta e convenzionate, sulla tipologia e il tipo di assistenza erogata, sono coerenti con quelli complessivamente desumibili dai modelli STS 11.
MODELLO RIA 11 Anno XXX	I dati sul numero di strutture a gestione diretta e convenzionate ex art. 26, L. n. 833/1978 sono coerenti con quelli complessivamente desumibili dai modelli RIA 11.
MODELLO FLS 12 Anno XXX	I dati esposti relativi a medici di base e pediatri sono coerenti con quelli complessivamente desumibili dai quadri E e F del modello FLS 12.

L'azienda può inserire tabelle che scompongono per distretto i dati sopra rappresentati.
B) OBIETTIVI DELL'ESERCIZIO RELATIVI ALLA STRUTTURA E ALL'ORGANIZZAZIONE DEI SERVIZI
Relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi) su:
- obiettivi dell'anno in merito a variazioni su strutture/organizzazione concordate con Regione (aperture/ chiusure di strutture, riconversioni, aumento/diminuzione offerta, ecc.);
- avanzamento lavori e grado di raggiungimento degli obiettivi esposti;
- investimenti effettuati e fonte di finanziamento degli investimenti.

3.3. Prevenzione
Contenuto minimale:
A) STATO DELL'ARTE
Indicare il numero delle strutture a disposizione, e la loro distribuzione sul territorio, relativamente ai Servizi di Igiene e sanità pubblica, Igiene degli alimenti e della nutrizione, Prevenzione e sicurezza sugli ambienti di lavoro, Sanità pubblica veterinaria, ecc.
L'azienda può inserire tabelle che scompongono per distretto i dati sopra rappresentati.
B) OBIETTIVI DELL'ESERCIZIO RELATIVI ALLA STRUTTURA E ALL'ORGANIZZAZIONE DEI SERVIZI
Relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi) su:
- obiettivi dell'anno in merito a variazioni su strutture/organizzazione concordate con Regione (aumento/ diminuzione offerta, ecc.);
- avanzamento lavori e grado di raggiungimento degli obiettivi esposti;
- investimenti effettuati e fonte di finanziamento degli investimenti.

3.4. Ricerca (solo per gli IRCCS)
Contenuto minimale:
A) STATO DELL'ARTE
Indicare il numero delle strutture interamente o parzialmente dedicate a progetti di ricerca corrente e finalizzata.
B) OBIETTIVI DELL'ESERCIZIO RELATIVI ALLE STRUTTURE E ALL'ORGANIZZAZIONE DELLA RICERCA
Relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi) su:
- obiettivi dell'anno in merito a variazioni su strutture/organizzazione concordate con Ministero/ Regione;
- avanzamento lavori e grado di raggiungimento degli obiettivi esposti;
- investimenti effettuati e fonte di finanziamento degli investimenti.

4. L'attività del periodo
Relativamente all'attività del periodo, la relazione sulla gestione dovrà contenere la reportistica gestionale sui dati di produzione, declinata per livello di assistenza:
4.1. Assistenza ospedaliera
A) Confronto Dati di Attività degli Esercizi T e T-1
B) Obiettivi di Attività dell'esercizio T e confronto con il livello programmato
Relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi) su:
- obiettivi dell'anno;
- scostamenti rispetto ai dati consuntivi e con quelli dell'esercizio precedente.

4.2. Assistenza territoriale
A) Confronto Dati di Attività degli Esercizi T e T-1
B) Obiettivi di Attività dell'esercizio T e confronto con il livello programmato
Relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi) su:
- obiettivi dell'anno;
- scostamenti rispetto ai dati consuntivi e con quelli dell'esercizio precedente.

4.3. Prevenzione
A) Confronto Dati di Attività degli Esercizi T e T-1
B) Obiettivi di Attività dell'esercizio T e confronto con il livello programmato
Relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi) su:
- obiettivi dell'anno;
- scostamenti rispetto ai dati consuntivi e con quelli dell'esercizio precedente.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

4.4. Ricerca (solo per gli IRCCS)
A) Confronto Dati di Attività degli Esercizi T e T -1
B) Obiettivi di Attività dell'esercizio T e confronto con il livello programmato
Relazionare in forma descrittiva e tabellare i progetti di ricerca corrente e finalizzata avviati nell'esercizio, nonché i progetti in corso, relativi agli esercizi precedenti.
5. La gestione economico-finanziaria dell'Azienda
5.1. Sintesi del bilancio e relazione sul grado di raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari
Relazionare in forma descrittiva e tabellare (dati preventivi confrontati con dati consuntivi e con quelli dell'esercizio precedente) su:
- Macro-obiettivi economico-finanziari dell'anno;
- Scostamenti rispetto ai dati preventivi.
5.2. Confronto CE preventivo/consuntivo e relazione sugli scostamenti
Relazionare sugli scostamenti rispetto ai dati preventivi e consuntivi dell'esercizio precedente.
5.3. Relazione sui costi per livelli essenziali di assistenza e relazione sugli scostamenti
Allegare modello ministeriale LA relativo all'esercizio (t) e all'esercizio precedente (t-1).
5.4. Relazione sul bilancio sezionale della ricerca (solo per gli IRCCS)
Elaborare il bilancio sezionale secondo il seguente schema e relazionare sugli scostamenti rispetto ai dati preventivi e consuntivi dell'esercizio precedente.

BILANCIO SEZIONALE DELLA RICERCA		
CONTO ECONOMICO	Anno T	Anno T-1
CONTRIBUTI DELLA RICERCA		
Contributi c/esercizio da Ministero Salute		
per ricerca corrente		
per ricerca finalizzata		
5 per mille		
Altri		
Contributi c/esercizio da Regione		
per ricerca		
Altri		
Contributi c/esercizio da Provincia e Comuni		
per ricerca		
Altri		
Contributi c/esercizio da altri enti pubblici		
per ricerca (Asl/Ao/IRCCS/Policlinici)		
Altri		
Contributi c/esercizio da privati		
no profit per ricerca		
profit per ricerca		
Altri		
Contributi c/esercizio da estero		
con specifica		
TOTALE CONTRIBUTI RICERCA (A)		
COSTI DIRETTI DELLA RICERCA		
Acquisti di beni e servizi		
materiale di consumo per attrezzature diagnostiche		
materiale di consumo per attrezzature scientifiche		
manutenzioni per attrezzature diagnostiche		
manutenzioni per attrezzature scientifiche		
noleggi per attrezzature diagnostiche		
noleggi per attrezzature scientifiche		
altro per ricerca		
altro sanitari		
altro non sanitari		
Personale sanitario		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

di ruolo dell'ente		
di ruolo di altro ente		
a progetto		
co.co.co.		
collaborazioni occasionali		
altro (con specifica)		
Personale amministrativo		
con specifica		
Personale tecnico-professionale		
con specifica		
Godimento di beni di terzi		
attrezzature sanitarie e scientifiche		
altro (con specifica)		
Ammortamenti dei beni immateriali		
con specifica		
Ammortamenti beni materiali		
attrezzature diagnostiche		
attrezzature scientifiche		
Altro		
Oneri diversi di gestione		
con specifica		
Accantonamenti		
con specifica		
Variazioni Rimanenze		
con specifica		
TOTALE COSTI DIRETTI RICERCA (B)		
DIFFERENZA (A-B)		
COSTI INDIRETTI DI GESTIONE		
con specifica		
RISULTATO FINALE		

5.5. Fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio
5.6. Proposta di copertura perdita/destinazione dell'utile
A) Analisi delle cause
B) Provvedimenti adottati per coprire la perdita
C) Provvedimenti adottati per ricondurre in equilibrio la gestione

---

Allegato 3

In vigore dal 10 agosto 2011

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	% ammortamento
TERRENI	- -
FABBRICATI:	
Edifici adibiti alle attività istituzionali	3%
Edifici adibiti ad uso civile non istituzionale	3%
Costruzioni leggere	10%
IMPIANTI E MACCHINARI:	
Impianti e macchinari adibiti alle attività istituzionali	12,5%
Impianti e macchinari adibiti ad uso civile non istituzionale	12,5%
IMPIANTI E MACCHINARI - AUDIOVISIVI	20%

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

IMPIANTI INSERITI STABILMENTE NEL FABBRICATO	3%
ATTREZZATURE SANITARIE E SCIENTIFICHE	20%
MOBILI E ARREDI	12,5%
AUTOMEZZI	25%
ALTRI BENI MATERIALI	20%
IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI IN CORSO E ACCONTI	- -
OGGETTI D'ARTE	- -

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	% Ammortamento
COSTI DI IMPIANTO ED AMPLIAMENTO	20%
COSTI DI RICERCA E SVILUPPO	20%
DIRITTI DI BREVETTO E UTILIZZAZIONE OPERE INGEGNO	durata legale del diritto o, in assenza, 20%
DIRITTI DI CONCESSIONE, LICENZE MARCHI E DIRITTI SIMILI	durata legale del diritto o, in assenza, 20%
MIGLIORIE SU BENI DI TERZI	aliquota % maggiore tra bene e durata residua contratto
IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI IN CORSO ED ACCONTI	- -
ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	20%

Allegato 4/1 (163)

In vigore dal 18 agosto 2022
Allegato n. 4/1
al D.Lgs 118/2011
PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA PROGRAMMAZIONE DI BILANCIO

1. Definizione

La programmazione è il processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento.

Il processo di programmazione, si svolge nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie e tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente, richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse nelle forme e secondo le modalità definite da ogni ente, si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto a programmi e piani futuri riferibili alle missioni dell'ente.

Attraverso l'attività di programmazione, le amministrazioni concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica emanati in attuazione degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione e ne condividono le conseguenti responsabilità.

Le Regioni individuano gli obiettivi generali della programmazione economico-sociale e della pianificazione territoriale e stabiliscono le forme e i modi della partecipazione degli enti locali all'elaborazione dei piani e dei programmi regionali.

La programmazione si attua nel rispetto dei principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

I documenti nei quali si formalizza il processo di programmazione devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori di interesse di:

a) conoscere, relativamente a missioni e programmi di bilancio, i risultati che l'ente si propone di conseguire,
b) valutare il grado di effettivo conseguimento dei risultati al momento della rendicontazione.

L'attendibilità, la congruità e la coerenza, interna ed esterna, dei documenti di programmazione è prova della affidabilità e credibilità dell'ente.

Nel rispetto del principio di comprensibilità, i documenti della programmazione esplicitano con chiarezza, il collegamento tra:

- il quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
- i portatori di interesse di riferimento;
- le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
- le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2. Contenuti della programmazione

I contenuti della programmazione, devono essere declinati in coerenza con:

1. il programma di governo, che definisce le finalità e gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente anche attraverso il sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate (il cd gruppo amministrazioni pubblica);

2. gli indirizzi di finanza pubblica definiti in ambito comunitario e nazionale.

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

I risultati riferiti alle finalità sono rilevabili nel medio periodo e sono espressi in termini di impatto atteso sui bisogni esterni quale effetto dell'attuazione di politiche, programmi ed eventuali progetti.

I risultati riferiti agli obiettivi di gestione, nei quali si declinano le politiche, i programmi e gli eventuali progetti dell'ente, sono rilevabili nel breve termine e possono essere espressi in termini di:

a) efficacia, intesa quale grado di conseguimento degli obiettivi di gestione. Per gli enti locali i risultati in termini di efficacia possono essere letti secondo profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza.

b) efficienza, intesa quale rapporto tra risorse utilizzate e quantità di servizi prodotti o attività svolta.

3. I caratteri qualificanti della programmazione

I caratteri qualificanti della programmazione propri dell'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni pubbliche, sono:

a) la valenza pluriennale del processo;

b) la lettura non solo contabile dei documenti nei quali le decisioni politiche e gestionali trovano concreta attuazione;

c) la coerenza ed interdipendenza dei vari strumenti della programmazione.

3.1 Valenza pluriennale del processo

Il concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica e la condivisione delle conseguenti responsabilità, rendono necessaria una consapevole attività di programmazione con un orizzonte temporale almeno triennale.

La necessità di estendere al medio periodo l'orizzonte delle decisioni da assumere e delle verifiche da compiere va al di là, quindi, del carattere "autorizzatorio" del bilancio di previsione e significa, per ciascuna amministrazione, porre attenzione a:

a) affidabilità e incisività delle politiche e dei programmi,

b) chiarezza degli obiettivi,

c) corretto ed efficiente utilizzo delle risorse.

3.2 Lettura non solo contabile dei documenti

Per assicurare che la programmazione svolga appieno le proprie funzioni: politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa, occorre dare rilievo alla chiarezza e alla precisione delle finalità e degli obiettivi di gestione, alle risorse necessarie per il loro conseguimento e alla loro sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale.

Pertanto, in fase di programmazione, assumono particolare importanza il principio della comprensibilità, finalizzato a fornire un'omogenea informazione nei confronti dei portatori di interesse e il principio della competenza finanziaria, che costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

3.3 Coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio

Il principio di coerenza implica una considerazione "complessiva e integrata" del ciclo di programmazione, sia economico che finanziario, e un raccordo stabile e duraturo tra i diversi aspetti quantitativi e descrittivi delle politiche e dei relativi obiettivi - inclusi nei documenti di programmazione.

In particolare il bilancio di previsione, momento conclusivo della fase di previsione e programmazione, deve rappresentare con chiarezza non solo gli effetti contabili delle scelte assunte, ma anche la loro motivazione e coerenza con il programma politico dell'amministrazione, con il quadro economico-finanziario e con i vincoli di finanza pubblica.

La presenza degli elementi costitutivi di ciascun documento di programmazione e la loro integrazione risulta necessaria, al fine di garantire in termini comprensibili la valenza programmatica, contabile ed organizzativa dei documenti in oggetto, nonché l'orientamento ai portatori di interesse nella loro redazione.

Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.

4. Il ciclo di programmazione dello Stato e delle amministrazioni pubbliche

La legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificata e integrata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39 al fine di garantire la piena integrazione tra il ciclo di programmazione nazionale e quello europeo (158), dedica alla "Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica" il titolo terzo e prevede che tutte le amministrazioni pubbliche devono conformare l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa al metodo della programmazione.

4.1 Gli strumenti della programmazione regionale

Gli strumenti di programmazione delle regioni sono i seguenti:

a) entro il 30 giugno di ciascun anno la Giunta regionale presenta al Consiglio il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) per le conseguenti deliberazioni;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) la Nota di aggiornamento del DEFR, da presentare al Consiglio entro 30 giorni dalla presentazione della Nota di aggiornamento del DEF nazionale per le conseguenti deliberazioni e comunque non oltre la data di presentazione sul disegno di legge di bilancio;
c)) il disegno di legge di stabilità regionale, da presentare al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di legge di bilancio dello Stato;
d) il disegno di legge di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dall'approvazione del disegno di legge di stabilità dello Stato;
e) il piano degli indicatori di bilancio, approvato dalla giunta entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e dall'approvazione del rendiconto e comunicato al Consiglio;
f) il disegno di legge di assestamento del bilancio, presentato al Consiglio entro il 30 giugno di ogni anno;
g) gli eventuali disegni di legge di variazione di bilancio;
j) gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di bilancio, da presentare al Consiglio entro il mese di ottobre di ogni anno;
k) gli specifici strumenti di programmazione regionale formulati in attuazione di programmi statali, comunitari e regionali e definiti nelle specifiche normative regionali in materia di programmazione generale e settoriale.
Il rendiconto della gestione conclude il sistema di bilancio, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento da parte della Giunta, ed entro il 31 luglio da parte del Consiglio.

4.2 Gli strumenti della programmazione degli enti locali

Gli strumenti di programmazione degli enti locali sono:
a) il Documento unico di programmazione (DUP), presentato al Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno, per le conseguenti deliberazioni. Considerato che l'elaborazione del DUP presuppone una verifica dello stato di attuazione dei programmi, contestualmente alla presentazione di tale documento si raccomanda di presentare al Consiglio anche lo stato di attuazione dei programmi, da effettuare, ove previsto, ai sensi dell' *art. 147-ter del TUEL* ;
b) l'eventuale nota di aggiornamento del DUP, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;
c) lo schema di bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP. In occasione del riaccertamento ordinario o straordinario dei residui la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP e al bilancio provvisorio in gestione;
d) il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta entro 20 giorni dall'approvazione del bilancio;
f) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto;
g) lo schema di delibera di assestamento del bilancio il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, da deliberarsi da parte del Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno;
h) le variazioni di bilancio;
i) lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento.

4.3 Gli strumenti della programmazione degli enti strumentali

Le regioni, le province e i comuni definiscono gli strumenti della programmazione dei propri organismi e enti strumentali (esclusi gli enti sanitari soggetti al titolo secondo del presente decreto), in coerenza con il presente principio e con le disposizioni del Decreto Legislativo n. 118 del 2011.
Gli enti territoriali definiscono gli indirizzi strategici ed operativi dei loro organismi strumentali nel DEFR (le regioni) o nel DUP (gli enti locali) e possono prevedere che i loro organismi strumentali non predispongano un apposito documento di programmazione.
Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità finanziaria:
a) Il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale, definito in coerenza con le indicazioni dell'ente capogruppo;
b) il bilancio di previsione almeno triennale, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 9.
c) Il bilancio gestionale o il piano esecutivo di gestione, cui sono allegati, nel rispetto dello schema indicato nell'allegato n. 12 il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, e il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
d) le variazioni di bilancio;
e) Il piano degli indicatori di bilancio (se l'ente appartiene al settore delle amministrazioni pubbliche definito dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196).
Il rendiconto sulla gestione, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento conclude il sistema di bilancio degli enti strumentali in contabilità finanziaria.
Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità civilistica:
a) il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale, definito in coerenza con le indicazioni dell'ente capogruppo. In caso di attivazione di nuovi servizi è aggiornato il piano delle attività con la predisposizione di una apposita sezione dedicata al piano industriale dei nuovi servizi;
b) il budget economico almeno triennale. Gli enti appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche definito dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, allegano al budget il prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello, di cui all'articolo 17, comma 3, del presente decreto;
c) le eventuali variazioni al budget economico;
d) il piano degli indicatori di bilancio (se l'ente appartiene al settore delle amministrazioni pubbliche definito dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196).
Il bilancio di esercizio, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento, conclude il sistema di bilancio degli enti strumentali. Gli enti appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche sono tenute anche alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa predisposto ai sensi dell'articolo 2428, comma 2, del codice civile. Gli enti appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche definito dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, allegano al bilancio di esercizio il prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello, di cui all'articolo 17, comma 3, del presente decreto.

5 Il Documento di economia e finanza regionale (DEFR)

Il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) è presentato al Consiglio entro il 30 giugno di ciascun anno.
Nel caso in cui le specifiche normative regionali prevedano un documento programmatico di legislatura, nel primo anno del nuovo mandato, quest'ultimo documento può sostituire il DEFR, se predisposto nel rispetto del presente principio.
Con riferimento al periodo di programmazione decorrente dall'esercizio 2015, le regioni che non hanno partecipato alla sperimentazione non sono tenute alla predisposizione del documento di economia e finanza regionale e adottano il documento di programmazione previsto dall'ordinamento vigente nell'esercizio 2014.
Il primo documento di economia e finanza regionale è adottato con riferimento agli esercizi 2016 e successivi, salvo che per le regioni in sperimentazione, che hanno adottato il DEFR 2015 -2017 nel corso dell'ultimo esercizio della sperimentazione.
Con riferimento al periodo di programmazione 2016-2018, il DEFR è presentato entro il 31 ottobre 2015.

5.1 Definizione

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità.
Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i princìpi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, come previsto dall'art. 1 della legge 196/2009 e successive modificazioni e integrazioni.
Le Regioni, le Province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici risultanti dalla Documento di economia e finanza di cui all'articolo 10, a seguito del coordinamento previsto dall'art. 8, della legge 196/2009 e successive modificazioni e integrazioni.
Il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) descrive gli scenari economico-finanziari internazionali, nazionali e regionali, le politiche da adottare, gli obiettivi della manovra di bilancio regionale, tenendo conto degli obiettivi di finanza pubblica, ed espone il quadro finanziario unitario regionale di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi, della programmazione unitaria regionale, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento.

5.2 Finalità

Il DEFR definisce gli obiettivi della manovra di bilancio regionale, ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione.
I procedimenti di formazione dei documenti contabili previsionali dell'ente devono necessariamente partire dal DEFR e fare riferimento agli indirizzi generali definiti all'inizio della legislatura regionale.
Il DEFR ha le seguenti finalità:
- rappresentare il quadro di riferimento per la definizione dei programmi da realizzare all'interno delle singole missioni e per la definizione delle risorse disponibili per il finanziamento degli stessi;
- orientare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta;
- costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi all'interno delle missioni e alla relazione al rendiconto di gestione.

5.3 Contenuti

Il DEFR contiene le linee programmatiche dell'azione di governo regionale per il periodo compreso nel bilancio di previsione, necessarie per il conseguimento degli obiettivi di sviluppo della Regione.
Ogni Regione definisce i contenuti del DEFR, che dovrà comunque contenere almeno quanto segue:
- le politiche da adottare
- gli obiettivi della manovra di bilancio, tenendo conto degli obiettivi di finanza pubblica,
- il quadro finanziario unitario di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi della programmazione unitaria, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento,
- gli indirizzi agli enti strumentali ed alle società controllate e partecipate.

La prima sezione comprende:
- il quadro sintetico del contesto economico e finanziario di riferimento,
- la descrizione degli obiettivi strategici con particolare riferimento agli obiettivi e gli strumenti di politica regionale in campo economico, sociale e territoriale, anche trasversali, articolati secondo la programmazione autonoma delle singole Regioni evidenziando, laddove presenti, gli interventi che impattano sugli enti locali.

La seconda sezione comprende l'analisi sulla situazione finanziaria della Regione ed, in particolare, contiene:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- la costruzione del quadro tendenziale di finanza pubblica della Regione e degli Enti regionali sulla base delle risultanze dell'esercizio precedente;
- la manovra correttiva;
- l'indicazione dell'articolazione della manovra necessaria per il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, accompagnata anche da un'indicazione di massima delle misure attraverso le quali si prevede di raggiungere i predetti obiettivi;
- gli obiettivi programmatici pluriennali di riduzione del debito, tenendo conto della speciale disciplina relativa al debito pregresso già autorizzato e non contratto secondo la disciplina vigente fino all'entrata in vigore della L. Costituzionale 1/2012 e della relativa legge attuativa, nonché del rientro dell'eventuale nuovo disavanzo.

I contenuti finanziari del DEFR e della Nota di aggiornamento al documento strategico di programmazione, sono condizionati all'avanzamento dell'attuazione del federalismo fiscale e definiti a seguito del parere che la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 5 della legge 5 maggio 2009, n. 42, elabora sulle linee guida per la ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica inseriti nel DEF (e nella nota di aggiornamento del DEF) e sulle regole previste per il singolo ente in ragione della categoria di appartenenza trasmesse al governo. In caso di mancata attuazione dell'articolo 5, comma 1, lettera a), della legge 5 maggio 2009, n. 42, i documenti di programmazione regionali limitano la loro portata ad un contenuto meramente programmatico e orientato a obiettivi non finanziari, e la nota di aggiornamento al DEFR è presentata contestualmente al disegno della legge di bilancio.

6. La Nota di aggiornamento del DEFR regionale

Entro il 20 settembre di ogni anno il Governo presenta alle Camere la Nota di aggiornamento del DEF.

Per garantire la necessaria coerenza con gli aggiornamenti della finanza pubblica nazionale la Giunta regionale presenta al Consiglio la Nota di aggiornamento del DEFR annuale entro 30 giorni dalla presentazione della Nota di aggiornamento del DEF nazionale, e comunque non oltre la data di presentazione del disegno di legge di bilancio.

7. La legge di stabilità regionale

In connessione con le esigenze derivanti dallo sviluppo della fiscalità regionale, le regioni adottano una legge di stabilità regionale, contenente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio di previsione.

Essa contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio di previsione.

Essa provvede, per il medesimo periodo:

a. alle variazioni delle aliquote e di tutte le altre misure che incidono sulla determinazione del gettito dei tributi di competenza regionale, con effetto, di norma, dal 1° gennaio dell'anno cui tale determinazione si riferisce;

b. al rifinanziamento, per un periodo non superiore a quello considerato dal bilancio di previsione, delle leggi di spesa regionali, con esclusione delle spese obbligatorie e delle spese continuative;

c. alla riduzione, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio di previsione, di autorizzazioni legislative di spesa;

d. con riferimento alle spese pluriennali disposte dalle leggi regionali, alla rimodulazione delle quote destinate a gravare su ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione e degli esercizi successivi;

e. alle eventuali autorizzazioni di spesa per interventi la cui realizzazione si protrae oltre il periodo di riferimento del bilancio di previsione altre regolazioni meramente quantitative rinviate alla legge di stabilità dalle leggi vigenti;

f. norme che comportano aumenti di entrata o riduzioni di spesa, restando escluse quelle a carattere ordinamentale ovvero organizzatorio;

g. le norme eventualmente necessarie a garantire l'attuazione dei vincoli di finanza pubblica.

La legge di stabilità trae il riferimento necessario, per la dimostrazione della copertura finanziaria delle autorizzazioni annuali e pluriennali di spesa da essa disposte, dalle previsioni del bilancio a legislazione vigente.

Con gli eventuali progetti di legge collegati possono essere disposte modifiche ed integrazioni a disposizioni legislative regionali aventi riflessi sul bilancio per attuare il DEFR e la relativa Nota di aggiornamento.

In un'unica sessione sono approvati il progetto di legge di stabilità, il progetto di legge di bilancio e gli eventuali progetti di legge collegati.

8. Il Documento unico di programmazione degli enti locali (DUP)

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

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

Il DUP è lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative.

Il DUP costituisce, nel rispetto del principio del coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio, il presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione.

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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Con riferimento al periodo di programmazione decorrente dall'esercizio 2015, gli enti locali che non hanno partecipato alla sperimentazione non sono tenute alla predisposizione del DUP e adottano il documento di programmazione previsto dall'ordinamento vigente nell'esercizio 2014.
Il primo documento di economia e finanza regionale è adottato con riferimento agli esercizi 2016 e successivi, salvo che per gli enti in sperimentazione, che hanno adottato il DUP 2015 -2017 nel corso dell'ultimo esercizio della sperimentazione.

8.1. La Sezione Strategica (SeS)

La SeS sviluppa e concretizza le linee programmatiche di mandato di cui all'art. 46 comma 3 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento, gli indirizzi strategici dell'ente. Il quadro strategico di riferimento è definito anche in coerenza con le linee di indirizzo della programmazione regionale e tenendo conto del concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione Europea.
In particolare, la SeS individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento e con gli obiettivi generali di finanza pubblica, le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e che possono avere un impatto di medio e lungo periodo, le politiche di mandato che l'ente vuole sviluppare nel raggiungimento delle proprie finalità istituzionali e nel governo delle proprie funzioni fondamentali e gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato.
Nella SeS sono anche indicati gli strumenti attraverso i quali l'ente locale intende rendicontare il proprio operato nel corso del mandato in maniera sistematica e trasparente, per informare i cittadini del livello di realizzazione dei programmi, di raggiungimento degli obiettivi e delle collegate aree di responsabilità politica o amministrativa.
Nel primo anno del mandato amministrativo, individuati gli indirizzi strategici, sono definiti, per ogni missione di bilancio, gli obiettivi strategici da perseguire entro la fine del mandato.
Gli obiettivi strategici, nell'ambito di ciascuna missione, sono definiti con riferimento all'ente. Per ogni obiettivo strategico è individuato anche il contributo che il gruppo amministrazione pubblica può e deve fornire per il suo conseguimento.
L'individuazione degli obiettivi strategici consegue a un processo conoscitivo di analisi strategica delle condizioni esterne all'ente e di quelle interne, sia in termini attuali che prospettici e alla definizione di indirizzi generali di natura strategica.
Con riferimento alle condizioni esterne, l'analisi strategica richiede, almeno, l'approfondimento dei seguenti profili:
1. Gli obiettivi individuati dal Governo per il periodo considerato anche alla luce degli indirizzi e delle scelte contenute nei documenti di programmazione comunitari e nazionali;
2. La valutazione corrente e prospettica della situazione socio-economica del territorio di riferimento e della domanda di servizi pubblici locali anche in considerazione dei risultati e delle prospettive future di sviluppo socio-economico;
3. I parametri economici essenziali utilizzati per identificare, a legislazione vigente, l'evoluzione dei flussi finanziari ed economici dell'ente e dei propri enti strumentali, segnalando le differenze rispetto ai parametri considerati nella Decisione di Economia e Finanza (DEF).
Con riferimento alle condizioni interne, l'analisi strategica richiede, almeno, l'approfondimento dei seguenti profili e la definizione dei seguenti principali contenuti della programmazione strategica e dei relativi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato:
1. organizzazione e modalità di gestione dei servizi pubblici locali tenuto conto dei fabbisogni e dei costi standard. Saranno definiti gli indirizzi generali sul ruolo degli organismi ed enti strumentali e società controllate e partecipate con riferimento anche alla loro situazione economica e finanziaria, agli obiettivi di servizio e gestionali che devono perseguire e alle procedure di controllo di competenza dell'ente;
2. indirizzi generali di natura strategica relativi alle risorse e agli impieghi e sostenibilità economico finanziaria attuale e prospettica. A tal fine, devono essere oggetto di specifico approfondimento almeno i seguenti aspetti, relativamente ai quali saranno definiti appositi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato:
a. gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche con indicazione del fabbisogno in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni dell'arco temporale di riferimento della SeS;
b. i programmi ed i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
c. i tributi e le tariffe dei servizi pubblici;
d. la spesa corrente con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali anche con riferimento alla qualità dei servizi resi e agli obiettivi di servizio;
e. l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni;
f. la gestione del patrimonio;
g. il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
h. l'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;
i. gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed i relativi equilibri in termini di cassa.
3. Disponibilità e gestione delle risorse umane con riferimento alla struttura organizzativa dell'ente in tutte le sue articolazioni e alla sua evoluzione nel tempo anche in termini di spesa.
4. Coerenza e compatibilità presente e futura con i vincoli di finanza pubblica.
Gli effetti economico-finanziari delle attività necessarie per conseguire gli obiettivi strategici sono quantificati, con progressivo dettaglio nella SeO del DUP e negli altri documenti di programmazione.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Ogni anno gli obiettivi strategici, contenuti nella SeS, sono verificati nello stato di attuazione e possono essere, a seguito di variazioni rispetto a quanto previsto nell'anno precedente e dandone adeguata motivazione, opportunamente riformulati. Sono altresì verificati gli indirizzi generali e i contenuti della programmazione strategica con particolare riferimento alle condizioni interne dell'ente, al reperimento e impiego delle risorse finanziarie e alla sostenibilità economico - finanziaria, come sopra esplicitati.
In considerazione delle linee programmatiche di mandato e degli indirizzi strategici, al termine del mandato, l'amministrazione rende conto del proprio operato attraverso la relazione di fine mandato di cui all'art. 4 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, quale dichiarazione certificata delle iniziative intraprese, dell'attività amministrativa e normativa e dei risultati riferibili alla programmazione strategica e operativa dell'ente e di bilancio durante il mandato.

8.2. La Sezione Operativa (SeO)

La SeO ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione definito sulla base degli indirizzi generali e degli obiettivi strategici fissati nella SeS del DUP. In particolare, la SeO contiene la programmazione operativa dell'ente avendo a riferimento un arco temporale sia annuale che pluriennale.
Il contenuto della SeO, predisposto in base alle previsioni ed agli obiettivi fissati nella SeS, costituisce guida e vincolo ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione dell'ente.
La SeO è redatta, per il suo contenuto finanziario, per competenza con riferimento all'intero periodo considerato, e per cassa con riferimento al primo esercizio, si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale e copre un arco temporale pari a quello del bilancio di previsione.
La SeO supporta il processo di previsione per la predisposizione della manovra di bilancio.
La SeO individua, per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS. Per ogni programma, e per tutto il periodo di riferimento del DUP, sono individuati gli obiettivi operativi annuali da raggiungere.
Per ogni programma sono individuati gli aspetti finanziari, sia in termini di competenza con riferimento all'intero periodo considerato, che di cassa con riferimento al primo esercizio, della manovra di bilancio.
La SeO ha i seguenti scopi:
a) definire, con riferimento all'ente e al gruppo amministrazione pubblica, gli obiettivi dei programmi all'interno delle singole missioni. Con specifico riferimento all'ente devono essere indicati anche i fabbisogni di spesa e le relative modalità di finanziamento;
b) orientare e guidare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta;
c) costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico e dei risultati conseguiti dall'ente, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi nell'ambito delle missioni e alla relazione al rendiconto di gestione.
Il contenuto minimo della SeO è costituito:
a) dall'indicazione degli indirizzi e degli obiettivi degli organismi facenti parte del gruppo amministrazione pubblica;
b) dalla dimostrazione della coerenza delle previsioni di bilancio con gli strumenti urbanistici vigenti;
c) per la parte entrata, da una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli;
d) dagli indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi;
e) dagli indirizzi sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti;
f) per la parte spesa, da una redazione per programmi all'interno delle missioni, con indicazione delle finalità che si intendono conseguire, della motivazione delle scelte di indirizzo effettuate e delle risorse umane e strumentali ad esse destinate;
g) dall'analisi e valutazione degli impegni pluriennali di spesa già assunti;
h) dalla valutazione sulla situazione economico - finanziaria degli organismi gestionali esterni;
i) dalla programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità al programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali di cui all' *art. 21 del decreto legislativo n. 50 del 2016* ;
i-bis) dalla programmazione degli acquisti di beni e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi di cui all' *art. 21, comma 6 del decreto legislativo n. 50 del 2016* ;
j) dalla programmazione del fabbisogno di personale a livello triennale e annuale;
k) dal piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali.
La SeO si struttura in due parti fondamentali:
- Parte 1, nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate, sia con riferimento all'ente sia al gruppo amministrazione pubblica, e definiti, per tutto il periodo di riferimento del DUP, i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;
- Parte 2, contenente la programmazione dettagliata, relativamente all'arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.

Parte 1

Nella Parte 1 della SeO del DUP sono individuati, per ogni singola missione e coerentemente agli indirizzi strategici contenuti nella SeS, i programmi operativi che l'ente intende realizzare nell'arco pluriennale di riferimento della SeO del DUP.
La definizione degli obiettivi dei programmi che l'ente intende realizzare deve avvenire in modo coerente con gli obiettivi strategici definiti nella SeS.
Per ogni programma devono essere definite le finalità e gli obiettivi annuali e pluriennali che si intendono perseguire, la motivazione delle scelte effettuate ed individuate le risorse finanziarie, umane e strumentali ad esso destinate.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Gli obiettivi individuati per ogni programma rappresentano la declinazione annuale e pluriennale degli obiettivi strategici contenuti nella SeS e costituiscono indirizzo vincolante per i successivi atti di programmazione, in applicazione del principio della coerenza tra i documenti di programmazione. L'individuazione delle finalità e la fissazione degli obiettivi per i programmi deve "guidare", negli altri strumenti di programmazione, l'individuazione dei progetti strumentali alla loro realizzazione e l'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi.
Gli obiettivi dei programmi devono essere controllati annualmente a fine di verificarne il grado di raggiungimento e, laddove necessario, modificati, dandone adeguata giustificazione, per dare una rappresentazione veritiera e corretta dei futuri andamenti dell'ente e del processo di formulazione dei programmi all'interno delle missioni.
L'individuazione degli obiettivi dei programmi deve essere compiuta sulla base dell'attenta analisi delle condizioni operative esistenti e prospettiche dell'ente nell'arco temporale di riferimento del DUP.
In ogni caso il programma è il cardine della programmazione e, di conseguenza, il contenuto dei programmi deve esprimere il momento chiave della predisposizione del bilancio finalizzato alla gestione delle funzioni fondamentali dell'ente.
Il contenuto del programma è l'elemento fondamentale della struttura del sistema di bilancio ed il perno intorno al quale definire i rapporti tra organi di governo, e tra questi e la struttura organizzativa e delle responsabilità di gestione dell'ente, nonché per la corretta informazione sui contenuti effettivi delle scelte dell'amministrazione agli utilizzatori del sistema di bilancio.
Nella costruzione, formulazione e approvazione dei programmi si svolge l'attività di definizione delle scelte "politiche" che è propria del massimo organo elettivo preposto all'indirizzo e al controllo. Si devono esprimere con chiarezza le decisioni politiche che caratterizzano l'ente e l'impatto economico, finanziario e sociale che avranno.
I programmi devono essere analiticamente definiti in modo da costituire la base sulla quale implementare il processo di definizione degli indirizzi e delle scelte che deve, successivamente, portare, tramite la predisposizione e l'approvazione del PEG, all'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi.
La Sezione operativa del DUP comprende, per la parte entrata, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli.
Comprende altresì la formulazione degli indirizzi in materia di tributi e di tariffe dei servizi, quale espressione dell'autonomia impositiva e finanziaria dell'ente in connessione con i servizi resi e con i relativi obiettivi di servizio.
I mezzi finanziari necessari per la realizzazione dei programmi all'interno delle missioni devono essere "valutati", e cioè:
a) individuati quanto a tipologia;
b) quantificati in relazione al singolo cespite;
c) descritti in rapporto alle rispettive caratteristiche;
d) misurati in termini di gettito finanziario.
Contestualmente devono essere individuate le forme di finanziamento, avuto riguardo alla natura dei cespiti, se ricorrenti e ripetitivi - quindi correnti - oppure se straordinari.
Il documento deve comprendere la valutazione e gli indirizzi sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti, sulla capacità di indebitamento e soprattutto sulla relativa sostenibilità in termini di equilibri di bilancio e sulla compatibilità con i vincoli di finanza pubblica.
Particolare attenzione va posta alle nuove forme di indebitamento, che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso ed in quelle degli anni successivi.
L'analisi delle condizioni operative dell'ente costituisce il punto di partenza della attività di programmazione operativa dell'ente.
L'analisi delle condizioni operative dell'ente deve essere realizzata con riferimento almeno ai seguenti aspetti:
- le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili nonché le caratteristiche dei servizi dell'ente;
- i bisogni per ciascun programma all'interno delle missioni, con particolare riferimento ai servizi fondamentali;
- gli orientamenti circa i contenuti degli obiettivi degli obiettivi di finanza pubblica da perseguire ai sensi della normativa in materia e le relative disposizioni per i propri enti strumentali e società controllate e partecipate;
- per la parte entrata, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli. La valutazione delle risorse finanziarie deve offrire, a conforto della veridicità della previsione, un trend storico che evidenzi gli scostamenti rispetto agli «accertamenti», tenuto conto dell'effettivo andamento degli esercizi precedenti;
- gli indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi;
- la valutazione e gli indirizzi sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti, sulla capacità di indebitamento e relativa sostenibilità in termini di equilibri di bilancio e sulla compatibilità con i vincoli di finanza pubblica;
- per la parte spesa, l'analisi degli impegni pluriennali di spesa già assunti;
- la descrizione e l'analisi della situazione economico - finanziaria degli organismi aziendali facenti parte del gruppo amministrazione pubblica e degli effetti della stessa sugli equilibri annuali e pluriennali del bilancio. Si indicheranno anche gli obiettivi che si intendono raggiungere tramite gli organismi gestionali esterni, sia in termini di bilancio sia in termini di efficienza, efficacia ed economicità.
E' prioritario il finanziamento delle spese correnti consolidate, riferite cioè ai servizi essenziali e strutturali, al mantenimento del patrimonio e dei servizi ritenuti necessari.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

La parte rimanente può quindi essere destinata alla spesa di sviluppo, intesa quale quota di risorse aggiuntive che si intende destinare al potenziamento quali-quantitativo di una certa attività, o alla creazione di un nuovo servizio.
Infine, con riferimento alla previsione di spese di investimento e relative fonti di finanziamento, occorre valutare la sostenibilità negli esercizi futuri in termini di spese indotte.
Per ogni programma deve essere effettuata l'analisi e la valutazione degli impegni pluriennali di spesa già assunti a valere sugli anni finanziari a cui la SeO si riferisce e delle maggiori spese previste e derivanti dai progetti già approvati per interventi di investimento.
Una particolare analisi dovrà essere dedicata al "Fondo pluriennale vincolato" sia di parte corrente, sia relativo agli interventi in conto capitale, non solo dal punto di vista contabile, ma per valutare tempi e modalità della realizzazione dei programmi e degli obiettivi dell'amministrazione.

Parte 2

La Parte 2 della SeO comprende la programmazione in materia di lavori pubblici, personale e patrimonio.
La realizzazione dei lavori pubblici degli enti locali deve essere svolta in conformità al programma triennale dei lavori pubblici e ai suoi aggiornamenti annuali di cui all' *art. 21 del decreto legislativo n. 50 del 2016* che sono ricompresi nella SeO del DUP.
I lavori da realizzare nel primo anno del triennio sono compresi nell'elenco annuale che costituisce il documento di previsione per gli investimenti in lavori pubblici e il loro finanziamento.
Ogni ente locale deve analizzare, identificare e quantificare gli interventi e le risorse reperibili per il loro finanziamento.
Il programma deve in ogni modo indicare:
- le priorità e le azioni da intraprendere come richiesto dalla legge;
- la stima dei tempi e la durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo;
- La stima dei fabbisogni espressi in termini sia di competenza, sia di cassa, al fine del relativo finanziamento in coerenza con i vincoli di finanza pubblica.

Trattando della programmazione dei lavori pubblici si dovrà fare necessariamente riferimento al "Fondo pluriennale vincolato" come saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.
La programmazione del fabbisogno di personale che gli organi di vertice degli enti sono tenuti ad approvare, ai sensi di legge, deve assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi compatibilmente con le disponibilità finanziarie e i vincoli di finanza pubblica.
Al fine di procedere al riordino, gestione e valorizzazione del proprio patrimonio immobiliare l'ente, con apposita delibera dell'organo di governo individua, redigendo apposito elenco, i singoli immobili di proprietà dell'ente. Tra questi devono essere individuati quelli non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali e quelli suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione. Sulla base delle informazioni contenute nell'elenco deve essere predisposto il "Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali" quale parte integrante del DUP.
La ricognizione degli immobili è operata sulla base, e nei limiti, della documentazione esistente presso i propri archivi e uffici.
L'iscrizione degli immobili nel piano determina una serie di effetti di natura giuridico - amministrativa previsti e disciplinati dalla legge.
Nel DUP dovranno essere inseriti tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore prevede la redazione ed approvazione. Si fa riferimento ad esempio alla possibilità di redigere piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa di cui all' *art. 16, comma 4, del decreto-legge 98/2011 - legge 111/2011* » sono sostituite dalle seguenti «Nel DUP devono essere inseriti tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore, compreso il legislatore regionale e provinciale, prevede la redazione ed approvazione. Tali documenti sono approvati con il DUP, senza necessità di ulteriori deliberazioni. Si fa riferimento ad esempio, al programma biennale di forniture e servizi, di cui all' *art. 21, comma 6, del decreto legislativo n. 50/2016* e al piano triennale di contenimento della spesa di cui all' *art. 2, commi 594* e *599, della legge n. 244/2007* . Nel caso in cui i termini di adozione o approvazione dei singoli documenti di programmazione previsti dalla normativa vigente precedano l'adozione o l'approvazione del DUP, tali documenti di programmazione devono essere adottati o approvati autonomamente dal DUP, fermo restando il successivo inserimento degli stessi nel DUP. Nel caso in cui la legge preveda termini di adozione o approvazione dei singoli documenti di programmazione successivi a quelli previsti per l'adozione o l'approvazione del DUP, tali documenti di programmazione possono essere adottati o approvati autonomamente dal DUP, fermo restando il successivo inserimento degli stessi nella nota di aggiornamento al DUP. I documenti di programmazione per i quali la legge non prevede termini di adozione o approvazione devono essere inseriti nel DUP.
In particolare, si richiamano i termini previsti per l'approvazione definitiva del programma triennale delle opere pubbliche dall' *art. 5, comma 5, del decreto MIT n. 14 del 16 gennaio 2018* concernente Regolamento recante procedure e schemi-tipo per la redazione e la pubblicazione del programma triennale dei lavori pubblici, del programma biennale per l'acquisizione di forniture e servizi e dei relativi elenchi annuali e aggiornamenti annuali: "Successivamente alla adozione, il programma triennale e l'elenco annuale sono pubblicati sul profilo del committente. Le amministrazioni possono consentire la presentazione di eventuali osservazioni entro trenta giorni dalla pubblicazione di cui al primo periodo del presente comma. L'approvazione definitiva del programma triennale, unitamente all'elenco annuale dei lavori, con gli eventuali aggiornamenti, avviene entro i successivi trenta giorni dalla scadenza delle consultazioni, ovvero, comunque, in assenza delle consultazioni, entro sessanta giorni dalla pubblicazione di cui al primo periodo del presente

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

comma, nel rispetto di quanto previsto al comma 4 del presente articolo, e con pubblicazione in formato open data presso i siti informatici di cui agli *articoli 21, comma 7* e *29 del codice* . Le amministrazioni possono adottare ulteriori forme di pubblicità purché queste siano predisposte in modo da assicurare il rispetto dei termini di cui al presente comma".

8.3. Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni non coerenti con il documento unico di programmazione degli enti locali.

Il regolamento di contabilità deve disciplinare i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di consiglio e di giunta che non sono coerenti con le previsioni e i contenuti programmatici del DUP degli enti locali.

8.4. Il documento unico di programmazione semplificato degli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti.

Il documento unico di programmazione semplificato, guida e vincolo ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione dell'ente è predisposto dagli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti.

Il documento individua le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato.

Il DUP semplificato deve indicare, per ogni singola missione attivata del bilancio, gli obiettivi che l'ente intende realizzare negli esercizi considerati nel bilancio di previsione (anche se non compresi nel periodo di mandato).

Gli obiettivi individuati per ogni missione rappresentano la declinazione annuale e pluriennale degli indirizzi generali e costituiscono indirizzo vincolante per i successivi atti di programmazione, in applicazione del principio della coerenza tra i documenti di programmazione.

A tal fine il documento unico di programmazione semplificato deve contenere l'analisi interna ed esterna dell'ente illustrando principalmente:

1) le risultanze dei dati relativi al territorio, alla popolazione, alla situazione socio economica dell'ente;
2) l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici locali;
3) la gestione delle risorse umane;
4) i vincoli di finanza pubblica.

Con riferimento all'arco temporale di riferimento del bilancio di previsione almeno triennale il DUP semplificato deve definire gli indirizzi generali in relazione:

a) alle entrate, con particolare riferimento:
ai tributi e alle tariffe dei servizi pubblici;
b) alle spese con particolare riferimento:
alla spesa corrente, con specifico rilievo alla gestione delle funzioni fondamentali, alla programmazione del fabbisogno di personale e degli acquisti di beni e servizi;
agli investimenti e alla realizzazione delle opere pubbliche con indicazione del fabbisogno in termini di spesa per ciascuno degli anni dell'arco temporale di riferimento;
ai programmi ed ai progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
c) al raggiungimento degli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed ai relativi equilibri in termini di cassa;
d) ai principali obiettivi delle missioni attivate;
e) alla gestione del patrimonio con particolare riferimento alla programmazione urbanistica e del territorio, alla programmazione dei lavori pubblici e delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali;
f) agli obiettivi del gruppo amministrazione pubblica;
g) al piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa, di cui all' *art. 2, comma 594, della legge 24 dicembre 2007, n. 244* ;
h) ad altri eventuali strumenti di programmazione.

Fatti salvi gli specifici termini previsti dalla normativa vigente, si considerano approvati, in quanto contenuti nel DUP, senza necessità di ulteriori deliberazioni, i seguenti documenti:

a) programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici, di cui all' *art. 21 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50* , e regolato con *decreto 16 gennaio 2018, n. 14* , del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti che ne definisce le procedure per la redazione e la pubblicazione;
b) piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari, di cui all' *art. 58, comma 1 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112* , convertito con modificazioni dalla *legge 6 agosto 2008, n. 133* ;
c) programma biennale di forniture e servizi, di cui all' *art. 21, comma 6 del decreto legislativo n. 50/2016* e regolato con *decreto 16 gennaio 2018, n. 14* , del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti che ne definisce le procedure per la redazione e la pubblicazione;
d) piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa, di cui all' *art. 2, comma 594, della legge n. 244/2007* ;
e) (facoltativo) piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa di cui all' *art. 16, comma 4 del decreto-legge 6 luglio 2011* , n. 98, convertito, con modificazioni dalla *legge 15 luglio 2011, n. 111* ;
f) programmazione triennale del fabbisogno di personale di cui all' *art. 6, comma 4 del decreto legislativo n. 30 marzo 2001, n. 165* ;
g) altri documenti di programmazione.

Infine, nel DUP, devono essere inseriti tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente richiesti dal legislatore.

Nel DUP deve essere data evidenza se il periodo di mandato non coincide con l'orizzonte temporale di riferimento del bilancio di previsione.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Gli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti possono utilizzare, anche parzialmente, la struttura di documento unico di programmazione semplificato riportata nell'esempio n. 1 dell'appendice tecnica.

8.4.1. Il documento unico di programmazione semplificato degli enti locali con popolazione fino a 2.000 abitanti.

Ai comuni con popolazione fino a 2.000 abitanti è consentito di redigere il Documento unico di programmazione semplificato (DUP) in forma ulteriormente semplificata attraverso l'illustrazione, delle spese programmate e delle entrate previste per il loro finanziamento, in parte corrente e in parte investimenti.

Il DUP dovrà in ogni caso illustrare:

a) l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici ai cittadini con particolare riferimento alle gestioni associate;

b) la coerenza della programmazione con gli strumenti urbanistici vigenti;

c) la politica tributaria e tariffaria;

d) l'organizzazione dell'ente e del suo personale;

e) il piano degli investimenti ed il relativo finanziamento;

f) il rispetto delle regole di finanza pubblica.

Nel DUP deve essere data evidenza se il periodo di mandato non coincide con l'orizzonte temporale di riferimento del bilancio di previsione.

Anche gli enti locali con popolazione fino a 2.000 abitanti possono utilizzare, pur parzialmente, la struttura di documento unico di programmazione semplificato riportata nell'esempio n. 1 dell'appendice tecnica.

9. Il bilancio di previsione finanziario

9.1 Definizione

Il bilancio di previsione finanziario è il documento nel quale vengono rappresentate contabilmente le previsioni di natura finanziaria riferite a ciascun esercizio compreso nell'arco temporale considerato nei Documenti di programmazione dell'ente (il DEFR regionale e il DUP degli enti locali), attraverso il quale gli organi di governo di un ente, nell'ambito dell'esercizio della propria funzione di indirizzo e di programmazione, definiscono la distribuzione delle risorse finanziarie tra i programmi e le attività che l'amministrazione deve realizzare, in coerenza con quanto previsto nel documento di programmazione.

Il bilancio di previsione finanziario è almeno triennale. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale (al tesoriere, nei casi in cui è tenuto ad effettuare controlli sui pagamenti, sono trasmesse solo le informazioni relative al bilancio annuale, costituite dai residui alla data di avvio dell'esercizio e dagli stanziamenti relativi al primo esercizio, completi delle articolazioni previste nello schema di bilancio).

Il bilancio di previsione finanziario svolge le seguenti finalità:

- *politico-amministrative* in quanto consente l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che gli organi di governance esercitano sull'organo esecutivo ed è lo strumento fondamentale per la gestione amministrativa nel corso dell'esercizio;
- di *programmazione finanziaria* poiché descrive finanziariamente le informazioni necessarie a sostenere le amministrazioni pubbliche nel processo di decisione politica, sociale ed economica;
- di *destinazione delle risorse* a preventivo attraverso la funzione *autorizzatoria*, connessa alla natura finanziaria del bilancio;
- *di verifica degli equilibri finanziari* nel tempo e, in particolare, della copertura delle spese di funzionamento e di investimento programmate. Per le regioni il bilancio di previsione costituisce sede per il riscontro della copertura finanziaria di nuove o maggiori spese stabilite da leggi della regione a carico di esercizi futuri;
- *informative* in quanto fornisce informazioni agli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dirigenti, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri organi pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione, nonché in merito all'andamento finanziario della amministrazione.

La classificazione delle spese in missioni, programmi, macroaggregati, capitoli ed eventualmente, in articoli, prevista dagli articoli 12, 13 e 14 del decreto legislativo n. 118/2011, è posta in relazione ai livelli di governo cui è attribuita la responsabilità della distribuzione delle risorse.

La funzione politico amministrativa di indirizzo e controllo è svolta dal Consiglio, che la esercita attraverso l'approvazione del bilancio autorizzatorio per missioni e programmi e titoli, che ripartisce le risorse disponibili tra le funzioni e i programmi.

Nell'ambito della destinazione delle risorse tra le missioni dell'ente, e nel rispetto di quanto previsto dalla legge e dal documento di programmazione, la funzione di ripartizione delle risorse in considerazione della natura economica della spesa, è svolta:

- nelle regioni dalla Giunta, attraverso la ripartizione delle tipologie di entrata in categorie, e dei programmi in macroaggregati e dalla Giunta o dal Segretario generale (secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità), attraverso la ripartizione delle tipologie e dei macroaggregati in capitoli ed eventualmente in articoli. Tale documenti costituiscono il Documento Tecnico di accompagnamento al bilancio e il bilancio finanziario gestionale;
- negli enti locali dalla Giunta, attraverso la ripartizione delle tipologie di entrata in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli e dei programmi di spesa in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. Tale documento costituisce il piano esecutivo di gestione.

Attraverso il bilancio finanziario gestionale delle regioni e il PEG degli enti locali, si provvede anche ad attribuire ai titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi assegnati. Per gli enti locali il PEG costituisce anche il fondamentale strumento di determinazione

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

degli obiettivi di gestione e di affidamento degli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei programmi previsti nel bilancio.
Nel rispetto del principio contabile generale n. 1 dell'annualità del bilancio l'ordinamento prevede l'impiego del metodo scorrevole nella redazione del bilancio di previsione finanziario. Pertanto, ogni anno risulta necessario aggiornare il bilancio di previsione:
- con l'inserimento delle previsioni relative ad un ulteriore esercizio;
- adeguando le previsioni relative a tutti gli esercizi considerati nel bilancio, in considerazione delle indicazioni del documento di programmazione aggiornato, dei risultati presunti della gestione dell'esercizio precedente, anche con riferimento agli impegni già assunti, all'evoluzione normativa;
- con l'indicazione, per tutti i programmi di spesa considerati in ciascuno degli esercizi in cui il bilancio è articolato, degli "impegni già assunti" alla data di elaborazione del documento.

9.2 La procedura di approvazione del bilancio di previsione delle regioni

Entro il 31 ottobre di ogni anno, e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio dello Stato, la giunta approva lo schema della delibera di approvazione del bilancio di previsione finanziario relativa almeno al triennio successivo, da sottoporre all'approvazione del Consiglio. Unitamente allo schema di delibera di approvazione del bilancio, la Giunta trasmette, a fini conoscitivi, anche la proposta di articolazione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati;
In caso di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al Documento di programmazione.
Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione riguardante le previsioni di entrata e di spesa riguardanti almeno il triennio successivo.
Il bilancio comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto, secondo gli schemi previsti dall'allegato 9 del presente decreto, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri di bilancio, e i seguenti allegati:
a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
e) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
f) l'elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste di cui all'articolo 48, comma 1, lettera b);
g) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
h) la nota integrativa;
i) la relazione del collegio dei revisori dei conti che riporta il parere dell'organo di revisione sul bilancio.
Contestualmente all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio, la Giunta approva la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio, che costituisce il Documento Tecnico di accompagnamento.
Al Documento Tecnico di accompagnamento sono allegati, nel rispetto dello schema indicato nell'allegato 12:
a) il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie,
b)il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione.
Contestualmente all'approvazione del Documento tecnico di accompagnamento, la Giunta, o il Segretario generale (secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità), approva la ripartizione delle categorie e dei macroaggregati in capitoli ed eventualmente in articoli, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio, che costituisce il bilancio finanziario gestionale.
I capitoli e gli eventuali articoli sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario.
Al bilancio gestionale è allegato il prospetto riguardante le previsioni di competenza e di cassa dei capitoli di entrata e di spesa della gestione sanitaria accentrata articolato, per quanto riguarda le entrate in titoli, tipologie, categorie e capitoli e per quanto riguarda le spese, in titoli, macroaggregati e capitoli. Se il bilancio gestionale della regione risulta articolato in modo da distinguere la gestione ordinaria dalla gestione sanitaria, tale allegato non è necessario.
Per "contestualmente" si intende la prima seduta di giunta successiva all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio. Nei casi in cui il regolamento della regione prevede l'approvazione del bilancio finanziario gestionale da parte del segretario, per "contestualmente" si intende entro i cinque giorni lavorativi successivi all'approvazione del documento tecnico di accompagnamento.
Il bilancio di previsione finanziario, il relativo documento tecnico di accompagnamento e il bilancio gestionale sono pubblicati contestualmente nel sito internet della regione. Nel sito internet dell'ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, le variazioni del documento tecnico di accompagnamento, il bilancio di previsione assestato, il documento tecnico di accompagnamento assestato e il bilancio gestionale assestato. Il sistema informativo dell'ente garantisce l'invio alla banca dati unitaria di cui all'articolo 13 della legge n. 196 del 2009, del bilancio di previsione finanziario, completo di allegati, unitamente alle previsioni del documento tecnico di accompagnamento e delle previsioni del bilancio gestionale aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello. Tali documenti sono pubblicati anche nel sito internet della regione.

9.3 La procedura di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali

Entro il 15 novembre di ogni anno la giunta approva lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario relativa almeno al triennio successivo, da sottoporre all'approvazione del Consiglio. Unitamente allo schema

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

di delibera di approvazione del bilancio, la Giunta trasmette, a titolo conoscitivo, anche la proposta di articolazione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati;
In caso di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al Documento di programmazione.
Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione riguardante le previsioni di entrata e di spesa riguardanti almeno il triennio successivo.
Il bilancio comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto, secondo gli schemi previsti dall'allegato 9 del presente decreto, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri di bilancio, e i seguenti allegati:
a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
e) il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
f) il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
g) il rendiconto di gestione e il bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, se non integralmente pubblicati nel sito internet dell'ente locale;
h) le risultanze dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Se tali documenti contabili sono integralmente pubblicati nei siti internet degli enti, ne è allegato l'elenco con l'indicazione dei relativi siti web istituzionali;
i) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
j) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
k) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;
l) il prospetto di verifica dei vincoli di finanza pubblica;
m) la nota integrativa;
n) la relazione del collegio dei revisori dei conti che riporta il parere dell'organo di revisione sul bilancio.
Contestualmente all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio, la Giunta approva la ripartizione delle tipologie in categorie, capitoli e, eventualmente, in articoli, e dei programmi in macroaggregati, capitoli e, eventualmente, in articoli, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio, che costituisce il Piano esecutivo di gestione, cui è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati.
Per "contestualmente" si intende la prima seduta di giunta successiva all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio.
I capitoli e gli eventuali articoli sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario.
Il bilancio di previsione finanziario e il PEG sono pubblicati contestualmente nel sito internet dell'ente. Nel sito internet dell'ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato e il piano esecutivo di gestione assestato.
Il sistema informativo dell'ente garantisce l'invio alla banca dati unitaria di cui all'articolo 13 della legge n. 196 del 2009, del bilancio di previsione finanziario, completo di allegati, unitamente alle previsioni del documento tecnico di accompagnamento e delle previsioni del bilancio gestionale aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello. Tali documenti sono pubblicati anche nel sito internet della regione.

9.4. La struttura del bilancio di previsione finanziario

Il bilancio di previsione espone separatamente l'andamento delle entrate e delle spese riferite ad un orizzonte temporale di almeno un triennio, definito in base alla legislazione statale e regionale vigente e al documento di programmazione dell'ente, ed è elaborato in termini di competenza finanziaria e di cassa con riferimento al primo esercizio e in termini di competenza finanziaria per gli esercizi successivi.
Le entrate del bilancio di previsione sono classificate in titoli e tipologie, secondo le modalità individuate dal glossario del piano dei conti per le voci corrispondenti.
Le spese del bilancio di previsione sono classificate in missioni e programmi secondo le modalità individuate dal glossario delle missioni e dei programmi.
I titoli e le tipologie, le missioni e i programmi che presentano importi pari a 0 possono non essere indicati nel bilancio.
I programmi di spesa sono articolati nei seguenti titoli di spesa che, se presentano importo pari a 0, possono non essere indicati nel bilancio:

TITOLO 1	*SPESE CORRENTI*
TITOLO 2	*SPESE IN CONTO CAPITALE*

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

TITOLO 3 *SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE*
TITOLO 4 *RIMBORSO DI PRESTITI.*

Solo per la missione 60 "Anticipazioni finanziarie" e per la missione 99 "Servizi per conto terzi", possono essere previsti anche i seguenti titoli:

TITOLO 5 *CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE*
TITOLO 7 *SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO.*

Per ciascuna unità di voto, costituita dalla tipologia di entrata e dal programma di spesa, il bilancio di previsione indica:

a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello del triennio cui il bilancio si riferisce;

b) l'importo definitivo delle previsioni di competenza e di cassa dell'anno precedente il triennio cui si riferisce il bilancio, risultanti alla data di elaborazione del bilancio di previsione. Nel bilancio di previsione riguardante il triennio 2014-2016, gli enti locali non indicano le previsioni definitive di cassa del 2013;

c) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui autorizza l'impegno in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce;

d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere e delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio del triennio, senza distinzioni tra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

Ciascun programma di spesa, distintamente per i titoli in cui è articolato, indica:

- la quota dello stanziamento che corrisponde ad impegni assunti negli esercizi precedenti alla data di elaborazione del bilancio (la voce "di cui già impegnato");
- la quota di stanziamento relativa al fondo pluriennale vincolato, che corrisponde alla somma delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi o delle spese che sono già state impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, la cui copertura è costituita da entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio e dal fondo pluriennale vincolato iscritto tra le entrate.

Le previsioni di competenza finanziaria sono elaborate in coerenza con il principio generale n. 16, e rappresentano le entrate e le spese che si prevede saranno esigibili in ciascuno degli esercizi considerati, anche se la relativa obbligazione è sorta in esercizi precedenti.

L'esigibilità di ciascuna obbligazione è individuata nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria, di cui all'allegato n. 4.2 al presente decreto.

La previsione delle entrate rappresenta quanto l'amministrazione ritiene di poter ragionevolmente accertare in ciascun esercizio contemplato nel bilancio, anche nel rispetto dei principi contabili generali dell'attendibilità e della congruità, e rappresenta contabilmente il programma che l'organo di vertice assegna all'organo esecutivo per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento delle spese di funzionamento e di investimento.

Anche le previsioni di spesa sono predisposte nel rispetto dei principi contabili generali della veridicità e della coerenza, tenendo conto dei riflessi finanziari delle decisioni descritte nel documento di programmazione, comprese quelle in corso di realizzazione rappresentate dagli impegni già assunti a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate, esigibili negli esercizi considerati.

Gli stanziamenti di spesa di competenza sono quantificati nella misura necessaria per lo svolgimento delle attività o interventi che sulla base della legislazione vigente daranno luogo, ad obbligazioni esigibili negli esercizi considerati nel bilancio di previsione e sono determinati esclusivamente in relazione alle esigenze funzionali ed agli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il bilancio di previsione finanziario, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale.

Particolare attenzione deve essere dedicata alle fonti di finanziamento, come i mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale.

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

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

Al riguardo si ricorda che, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato in attuazione dell'articolo 3, comma 7, del presente decreto, i residui sono costituiti solo da obbligazioni giuridiche esigibili.

L'adozione del principio della competenza potenziata, che richiede l'imputazione delle obbligazioni giuridiche all'esercizio in cui le stesse sono esigibili, non consente la formazione di residui derivanti "da accantonamenti contabili" di risorse in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate. Nel rispetto del principio della competenza potenziata, l'accantonamento contabile di risorse è effettuato iscrivendo in bilancio stanziamenti di spesa che non è possibile impegnare e pagare (che pertanto non danno luogo a residui passivi). Le conseguenti economie di spesa danno luogo alla quota "accantonata" del risultato di amministrazione, utilizzabile a seguito del verificarsi degli eventi che hanno determinato la costituzione dell'accantonamento.

Con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio, prima degli stanziamenti riguardanti le entrate, sono iscritte le voci relative al fondo pluriennale vincolato.

L'importo complessivo dei fondi pluriennali iscritti tra le entrate di ciascun esercizio considerato nel bilancio corrisponde all'importo degli stanziamenti di spesa complessivi dell'esercizio precedente riguardanti il fondo

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

pluriennale. Solo con riferimento al primo esercizio l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.
Nel bilancio di previsione 2014-2016, con riferimento all'esercizio 2014, l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari a 0 se il bilancio di previsione è approvato prima del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. Se il bilancio di previsione è approvato successivamente al riaccertamento straordinario dei residui l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi al 31 dicembre 2013 cancellati e reimputati agli esercizi successivi e i residui attivi al 31 dicembre 2013 cancellati e reimputati agli esercizi successivi.
Dopo le voci relative al fondo pluriennale vincolato, prima degli stanziamenti riguardanti le entrate, nel primo esercizio considerato nel bilancio è iscritto l'importo relativo all'eventuale utilizzo dell'avanzo di amministrazione, con indicazione della quota utilizzata prima dell'approvazione del rendiconto. Tale importo corrisponde a quello indicato nell'allegato riguardante il risultato di amministrazione presunto. Le modalità di utilizzo del risultato di amministrazione vincolato sono indicate dal principio applicato della contabilità finanziaria 9.2.
Nel caso in cui in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione.

9.5 La funzione autorizzatoria del bilancio di previsione finanziario

Gli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione finanziario riguardanti gli esercizi finanziari cui il bilancio si riferisce hanno natura autorizzatoria, costituendo limite agli impegni ed ai pagamenti, con l'esclusione delle previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro/servizi per conto di terzi i cui stanziamenti non comportano limiti alla gestione.
Hanno natura autorizzatoria anche gli stanziamenti di entrata riguardanti le accensione di prestiti.
A seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di tutti gli esercizi considerati del bilancio, al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio. Con riferimento a tali stanziamenti non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.
Ad esempio, in caso di eventi imprevisti, quale il venir meno o la riduzione dei dividendi o il taglio di trasferimenti a favore dell'ente, che fanno prevedere un disavanzo della gestione finanziaria, in attesa delle variazioni di bilancio e delle misure necessarie a ripristinare il pareggio, la giunta può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti degli esercizi per i quali si prevede lo squilibrio, non ancora impegnati, al fine di evitare l'assunzione di obbligazioni giuridicamente perfezionate che potrebbero irrigidire la gestione ed impedire l'adozione di interventi strutturali di riequilibrio da parte del Consiglio.
Per effetto della natura autorizzatoria attribuita alle previsioni di tutti gli esercizi considerati nel bilancio:
- possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti, imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo, riguardanti contratti o convenzioni pluriennali o necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, nel rispetto di quanto previsto nei documenti di programmazione e fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;
- possono essere assunte obbligazioni concernenti spese di investimento imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo, a condizione di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento dal momento in cui sorge l'obbligazione, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all' *articolo 21 del decreto legislativo n. 50 del 2016* . La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, fino all'esercizio 2015, di una legge di autorizzazione all'indebitamento:
- in caso di esercizio provvisorio la gestione è effettuata sulla base delle autorizzazioni del secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato;
- tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione possono essere oggetto di provvedimenti di variazione di bilancio nel corso dell'esercizio, secondo le stesse modalità previste per il primo esercizio. In particolare, le variazioni riguardanti gli accantonamenti al fondo pluriennale vincolato devono essere effettuate anche con riferimento agli stanziamenti relativi agli esercizi successivi al fine di garantire sempre l'equivalenza tra l'importo complessivo degli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato e la somma delle due voci riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritte in entrata per ciascun esercizio considerato nel bilancio. Il fondo pluriennale vincolato di entrata del primo esercizio che corrisponde all'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato di spesa risultante dal consuntivo (o dal preconsuntivo nelle more del consuntivo).

9.6 Il Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria

Il quadro generale riassuntivo reca l'esposizione delle previsioni complessive del bilancio in termini di competenza e di cassa classificate per titoli, ed è costituito da un prospetto a sezioni divise nel quale sono indicate:
a) per le entrate gli importi di ciascun titolo, il totale delle entrate finali (costituito dalla somma dei primi 5 titoli), il totale delle entrate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate) e il totale complessivo delle entrate (il totale complessivo delle entrate di cassa è costituito dalla somma del totale delle entrate con il

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

fondo di cassa, il totale complessivo delle entrate di competenza è costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione);
b) per le spese gli importi di ciascun titolo di spesa, il totale delle spese finali (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese), il totale delle spese (costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese e il totale complessivo delle spese (il totale complessivo di cassa è sempre uguale al totale delle spese, mentre il totale complessivo di competenza è costituito dalla somma del totale di spesa con l'eventuale disavanzo di amministrazione riportato in bilancio per la copertura).
Il quadro generale riassuntivo del bilancio fornisce una visione sintetica e globale dell'intera gestione dell'ente, relativa alle operazioni di competenza finanziaria dell'esercizio.
Tutte le voci del prospetto devono essere valorizzate, anche se di importo pari a 0.

9.7 La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto

La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto è un allegato al bilancio di previsione che evidenzia le risultanze presuntive della gestione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, e consente l'elaborazione di previsioni coerenti con tali risultati. In particolare, la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto consente di verificare l'esistenza di un eventuale disavanzo e di provvedere alla relativa copertura.
La prima parte del prospetto consente di determinare l'importo del risultato di amministrazione per approssimazioni successive, attraverso:
a) l'indicazione del risultato di amministrazione iniziale dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio, che costituisce un dato certo, determinato dall'ultimo consuntivo approvato;
b) il calcolo del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio alla data in cui si predispone lo schema di bilancio, determinato sulla base delle registrazioni contabili alla data di elaborazione dello schema di bilancio;
c) la stima degli impegni e degli accertamenti che si prevede di registrare nel resto dell'esercizio in corso, e delle variazioni dei residui attivi e passivi che si prevede di effettuare in sede di riaccertamento. Sulla base di tali dati e dell'importo del fondo pluriennale vincolato di spesa definitivamente stanziato in spesa dell'esercizio precedente (se il bilancio di previsione è predisposto nel corso dell'esercizio cui si riferisce, si fa riferimento all'importo del fondo pluriennale cui corrispondono impegni imputati agli esercizi successivi, determinato sulla base del preconsuntivo), si determina il risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
Se il bilancio di previsione è approvato successivamente alla data del 31 dicembre dell'esercizio precedente, la parte di cui alla lettera c) è compilata solo per la voce relativa al fondo pluriennale vincolato formatosi nell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione
La seconda parte del prospetto rappresenta la composizione del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, costituita:
1) della quota vincolata del risultato di amministrazione del periodo precedente, precisando a quali vincoli si fa riferimento, secondo la classificazione prevista dal principio applicato 9.2. L'elenco analitico dei vincoli è illustrato nella nota integrativa, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente. La quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è analiticamente rappresentata dall'allegato a/2;
2) dalla quota del risultato di amministrazione accantonata. Gli accantonamenti dell'avanzo sono il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti (solo per le regioni) e altri eventuali accantonamenti per passività potenziali. La quota accantonata del risultato di amministrazione presunto è analiticamente rappresentata dall'allegato a/1;
3) dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. I fondi destinati a investimento sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione che ancora non hanno finanziato spese di investimento, utilizzabili solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. La quota destinata agli investimenti del risultato di amministrazione presunto è analiticamente rappresentata dall'allegato a/3;
4) l'eventuale quota libera dell'avanzo di amministrazione presunto utilizzabile solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, quando ne sia dimostrata la sua effettiva consistenza e, quindi, nella misura in cui l'avanzo risulti effettivamente realizzato. Nel caso in cui l'importo della quota libera risulti negativo, si è in presenza di un disavanzo di amministrazione, da recuperare secondo le modalità previste nel principio n. 9.2 della contabilità finanziaria.
La terza parte del prospetto indica l'importo della quota vincolata del risultato presunto di amministrazione applicata al primo esercizio del bilancio di previsione finanziario. Al riguardo si rinvia al principio applicato 9.2 riguardante il risultato di amministrazione. L'elenco analitico dei vincoli utilizzati e degli accantonamenti impiegati è illustrato nella nota integrativa, distinguendo gli utilizzi dei vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente.

9.7.1 Allegato a/1 - Elenco analitico delle risorse accantonate rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto.

L'allegato a/1 elenca le risorse presunte accantonate nel risultato di amministrazione presunto e deve essere redatto obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione sia approvato nel corso del primo esercizio considerato nel bilancio stesso e preveda l'utilizzo delle quote accantonate del risultato di amministrazione presunto, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 42, comma 9, del presente decreto e dell' *art. 187, commi 3 e 3-quinquies, del TUEL* .
Il prospetto consente di determinare le risorse presunte accantonate nel risultato di amministrazione riferite al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione N e partendo dall'ultimo dato certo al 1° gennaio dell'esercizio N-1, corrispondente al dato del consuntivo dell'esercizio

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

N-2, rappresenta il totale degli accantonamenti come somma delle singole quote accantonate così come specificate nel prospetto del risultato di amministrazione.
La prima e la seconda colonna dell'allegato riportano, per ogni quota accantonata, l'elenco dei capitoli di spesa e la relativa descrizione.
Gli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG indicano solo l'oggetto della spesa (e non il capitolo con la relativa descrizione). Per i fondi accantonati negli esercizi precedenti che non sono stati stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, è indicato «per memoria» il capitolo dell'esercizio in cui il fondo è stato iscritto in bilancio, con la relativa descrizione e l'esercizio di riferimento;
La terza colonna (a) indica il totale delle risorse accantonate al 1° gennaio dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione N.
La quarta colonna (b) riporta le risorse accantonate utilizzate nel bilancio attraverso l'applicazione delle corrispondenti quote che devono essere indicate con il segno meno (-) in quanto riducono il totale delle risorse accantonate risultanti al primo gennaio dell'esercizio N-1 indicate nella colonna (a).
La quinta colonna (c) riporta le risorse accantonate stanziate nel bilancio dell'esercizio N-1, che determinano un incremento delle risorse accantonate. Lo stanziamento definitivo di bilancio è costituito sia dall'accantonamento di nuovi fondi finanziati dalle entrate dell'esercizio, sia dal «riaccantonamento» dei fondi provenienti dagli esercizi precedenti, applicati in entrata del bilancio come utilizzo del risultato di amministrazione.
La sesta colonna (d) riporta le variazioni degli accantonamenti che si prevede di effettuare in sede di approvazione del rendiconto N-1. Tali variazioni, necessarie per i previsti adeguamenti dei fondi accantonati nel risultato di amministrazione, dovranno essere indicate con il segno algebrico (+) o (-) perché possono determinare un aumento o una diminuzione del totale delle risorse presunte accantonate nel risultato di amministrazione riferito al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio.
Poiché i fondi di riserva e i fondi speciali non confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione non devono essere rappresentati.
La quota accantonata denominata «altri accantonamenti» si riferisce ad ulteriori accantonamenti, destinati a confluire nel risultato di amministrazione, che l'ente ha ritenuto prudentemente e motivatamente di dover effettuare.
La settima colonna (e) consente di determinare il totale delle risorse accantonate presunte nel risultato di amministrazione presunto riferito all'esercizio N-1 evidenziando i totali delle singole quote accantonate come specificate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto.
L'ultima colonna, denominata (f) indica l'ammontare delle risorse accantonate presunte al 31/12/N-1 applicate al primo esercizio del bilancio di previsione. Si ricorda che l'utilizzo delle quote accantonate del risultato di amministrazione presunto è consentito prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, solo in presenza dei presupposti ed osservando le modalità previste dall'art. 42, comma 8, del presente decreto e dell' *art. 187, commi 3 e 3-quinquies, del TUEL* e dal paragrafo 9.2 del principio applicato della contabilità finanziaria, ed in particolare previa approvazione del prospetto concernente il risultato di amministrazione presunto aggiornato sulla base dei dati di preconsuntivo.

9.7.2 Allegato a/2 - Elenco analitico delle risorse vincolate rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto.

L'allegato a/2 elenca le risorse vincolate presunte rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto e deve essere redatto obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto.
Le quote vincolate del risultato di amministrazione sono definite dall'art. 42, comma 5, al presente decreto, e dall' *art. 187, comma 3-ter, del TUEL* , che distinguono i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, i vincoli derivanti dai trasferimenti, i vincoli da mutui e altri finanziamenti e i vincoli formalmente attribuiti dall'ente.
Per vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili si intendono i vincoli previsti dalle leggi statali e regionali nei confronti degli enti locali e quelli previsti dalla legge statale nei confronti delle regioni, esclusi i casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su propri trasferimenti di risorse a favore di terzi, che si configurano come vincoli derivanti da trasferimenti. Esemplificazioni di vincoli derivanti dai principi contabili sono indicati nel paragrafo n. 9.2 del principio applicato della contabilità finanziaria.
Per vincoli derivanti dai trasferimenti si intendono gli specifici vincoli di utilizzo di risorse trasferite per la realizzazione di una determinata spesa. E' necessario distinguere le entrate vincolate alla realizzazione di una specifica spesa, dalle entrate destinate al finanziamento di una generale categoria di spese, quali la spesa sanitaria o la spesa UE. La natura vincolata dei trasferimenti UE si estende alle risorse destinate al cofinanziamento nazionale. Pertanto, tali risorse devono essere considerate come «vincolate da trasferimenti» ancorché derivanti da entrate proprie dell'ente. Per gli enti locali, la natura vincolata di tali risorse non rileva ai fini della disciplina dei vincoli cassa.
Fermo restando l'obbligo di rispettare sia i vincoli specifici sia la destinazione generica delle risorse acquisite, si sottolinea che la disciplina prevista per l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione non riguarda le cd. risorse destinate.
Per vincoli derivanti da mutui e altri finanziamenti si intendono quelli afferenti a tutti i debiti contratti dall'ente, vincolati alla realizzazione di specifici investimenti, salvo i mutui contratti dalle regioni a fronte di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato;
Per vincoli formalmente attribuiti dall'ente si intendono quelli previsti dal principio applicato 9.2 concernente la contabilità finanziaria, derivanti da «entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' possibile attribuire un

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio (per gli enti locali compresi quelli ai sensi dell' *art. 193 del TUEL* , nel caso in cui sia stata accertata, nell'anno in corso e nei due anni precedenti l'assenza dell'equilibrio generale di bilancio)». Con particolare riferimento alle regioni si rappresenta che:
a) le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato;
b) i vincoli attribuiti dalla regione con propria legge regionale, sono considerati «vincoli formalmente attribuiti dalla regione» e non «vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili».
L'allegato a/2 consente di determinare le risorse presunte vincolate nel risultato di amministrazione riferite al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione e partendo dall'ultimo dato certo al 1° gennaio di tale esercizio N-1, corrispondente al consuntivo dell'esercizio N-2, e rappresenta il totale dei vincoli come somma delle singole quote vincolate specificate nel prospetto del risultato di amministrazione h/1, h/2, h/3, h/4 e h/5.
La prima e la seconda colonna dell'allegato riportano, per ciascuna quota vincolata, tutti i relativi capitoli di entrata e le relative descrizioni. Per le risorse vincolate nel risultato di amministrazione per le quali non è stato previsto il capitolo di entrata nel bilancio è indicato, «per memoria», il capitolo di entrata dell'esercizio in cui l'entrata è stata accertata. Gli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG indicano solo l'oggetto dell'entrata (e non il capitolo e la relativa descrizione). Per le risorse destinate al cofinanziamento nazionale per le quali non è possibile fare riferimento ad uno specifico capitolo di entrate, nella colonna «Capitolo di entrata» si indica «Cof. Naz.». Per le entrate vincolate accertate negli esercizi 2018 e precedenti è possibile indicare solo l'oggetto delle entrata e non il capitolo con la relativa descrizione.
La terza e la quarta colonna dell'allegato riportano i relativi capitoli di spesa finanziati da entrate vincolate con le descrizioni. Il capitolo di spesa con la relativa descrizione non è indicato:
da parte degli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG. Tali enti indicano solo l'oggetto della spesa;
quando l'entrata vincolata finanzia più capitoli di spesa, in tali casi gli importi relativi alle lettere da c) a g) sono aggregati e riferiti ad un unico oggetto della spesa. L'elenco analitico dei capitoli di spesa riguardanti tali spese è riportato nella Nota integrativa, seguendo lo schema dell'allegato a/2;
quando la spesa finanziata dalle entrate vincolate non è stata stanziata in bilancio, ad esempio nel caso dell'accertamento di un'entrata non prevista in bilancio effettuato dopo i termini previsti per le variazioni di bilancio dall'art. 51, comma 6, del presente decreto e dall' *art. 175, comma 3, del TUEL* , o nel caso di entrate vincolate nel risultato di amministrazione nel suo valore al 1° gennaio non applicate al bilancio in entrata e in spesa.
La quinta colonna dell'allegato (a) indica le risorse vincolate al 1° gennaio dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione N. I totali parziali di tale colonna, al netto delle relative quote accantonate, corrispondono agli importi delle quote vincolate dell'allegato a) del rendiconto dell'esercizio N-2 concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.
La sesta colonna dell'allegato (b) riporta le risorse vincolate accertate nel bilancio. Il dato inserito nella colonna (b) è un dato presunto in quanto risultante dalla somma degli accertamenti di entrate vincolate effettuati fino alla data di predisposizione del prospetto e degli accertamenti che presumibilmente l'ente ritiene di fare dalla data di predisposizione del prospetto fino al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione N.
La settima colonna dell'allegato (c) riporta le risorse vincolate impegnate nell'esercizio N-1 finanziate da entrate vincolate accertate nello stesso esercizio N-1 o da quote vincolate del risultato di amministrazione. Il dato complessivamente riportato in questa colonna è un dato presunto in quanto risultante dalla somma degli impegni effettuati dall'ente, nell'esercizio N-1, fino alla data di predisposizione del prospetto e degli impegni che presumibilmente l'ente ritiene di fare dalla data di predisposizione del prospetto fino al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione finanziati da entrate accertate nello stesso esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione.
Il dato viene indicato con il segno positivo (+) in quanto la formula della colonna (g) calcola il totale delle risorse vincolate al 31 dicembre dell'esercizio N-1 considerando la diminuzione determinata dagli impegni indicati nella colonna (c).
L'ottava colonna dell'allegato (d) indica il fondo pluriennale vincolato finanziato da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione riferite al 31 dicembre nell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
Il dato è presunto in quanto risultante dalla somma del fondo pluriennale vincolato finanziato da entrate vincolate accertate nell'esercizio o quote vincolate del risultato di amministrazione contabilizzate dall'ente fino alla data di predisposizione del prospetto e del fondo pluriennale vincolato che presumibilmente l'ente ritiene di finanziare dalla data di predisposizione del prospetto fino al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione. Anche se trattasi di risorse vincolate già impegnate il dato viene inserito con il segno positivo (+) in quanto considerato in diminuzione nella formula della colonna (g) che consente di determinare il totale delle risorse vincolate al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
La nona colonna (e) indica il dato presunto sia delle cancellazioni di residui attivi vincolati o dell'eliminazione del vincolo su quote del risultato di amministrazione effettuate nel corso dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, sia le cancellazioni di residui passivi finanziati da risorse vincolate. Trattasi di un dato presunto in quanto risultante dalla somma di dati certi fino alla data di predisposizione

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

della tabella e dei dati presunti riferiti a partire dalla data di predisposizione della tabella fino al 31 dicembre dell'esercizio precedente (N-1) a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
Il dato inserito nella colonna è pertanto il saldo algebrico delle cancellazioni ed eliminazioni effettuate sui residui attivi inserite con il segno (+) e delle cancellazioni ed eliminazioni effettuate sui residui passivi inserite con il segno (-).
La decima colonna (f) indica le risorse relative alle cancellazioni degli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato effettuate dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio N-2 al netto di quelle che sono state reimpegnate nel corso dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
Il dato viene inserito con il segno (+), anche se determina una diminuzione delle risorse vincolate risultanti al 1° gennaio dell'esercizio N-1 in quanto la formula della colonna (g), che consente di determinare il totale delle risorse vincolate al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, opera la nettizzazione.
L'undicesima colonna (g) indica il totale delle risorse vincolate presunte al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione ed evidenzia i totali delle singole quote vincolate h/1, h/2, h/3, h/4 e h/5.
L'ultima colonna (i) indica le risorse vincolate presunte al 31/12/N-1 applicate al primo esercizio del bilancio di previsione. Si ricorda che l'utilizzo delle quote vincolate presunte del risultato di amministrazione è consentita prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente secondo le modalità previste dall'art. 42, comma 9 del presente decreto e l' *art. 187, comma 3-quater del TUEL* e dal paragrafo n. 9.2 del principio applicato della contabilità finanziaria.
Poiché le entrate vincolate possono avere anche la natura di entrate di dubbia e difficile esazione e pertanto devono essere, nel rispetto della disciplina, oggetto di accantonamento al FCDE o rientrare tra le entrate che richiedono altri accantonamenti nel rispetto della disciplina armonizzata l'allegato, per evidenziare le quote vincolate al netto degli accantonamenti, riporta nelle righe i/1, i/2, i/3, i/4 e i/5 i totali degli accantonamenti effettuati rispettivamente per le singole quote vincolate obbligatoriamente rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto e elencate analiticamente nell'allegato a/1.
Nelle successive righe l/1, l/2, l/3, l/4 e l/5 dell'allegato a/2 sono invece riportate le quote vincolate al netto dei rispettivi accantonamenti, i/1, i/2, i/3, i/4 e i/5.
Nel prospetto del risultato di amministrazione presunto devono essere indicate le quote vincolate al netto degli accantonamenti.
La rappresentazione, nel prospetto del risultato di amministrazione, delle quote vincolate al netto degli accantonamenti consente di migliorare il totale parte disponibile E), determinando una maggiore quota libera o un minor disavanzo e di evitare l'utilizzo, anticipatamente rispetto all'approvazione del consuntivo, sia pure nei termini consentiti dalla legge, di quote vincolate comprensive della quota di dubbia e difficile esazione.

9.7.3 Allegato a/3 - Elenco analitico delle risorse destinate agli investimenti rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto.

L'allegato a/3 elenca le risorse presunte destinate agli investimenti rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto e deve essere redatto obbligatoriamente nel caso in cui il bilancio di previsione prevede l'utilizzo delle quote destinate del risultato di amministrazione. Le risorse destinate agli investimenti sono utilizzabili solo a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Nel caso di approvazione del bilancio di previsione successiva all'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, l'allegato a/3 è compilato sulla base dei dati di rendiconto.
Il prospetto consente di determinare la quota delle risorse presunte destinate agli investimenti del risultato di amministrazione riferite al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
La prima e la seconda colonna dell'allegato riportano, per ogni risorsa destinata agli investimenti i relativi capitoli di entrata e le descrizioni. Per le entrate per le quali non è previsto il capitolo di entrata è indicato «per memoria» il capitolo di entrata dell'esercizio in cui l'entrata è stata accertata. Gli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG indicano solo l'oggetto dell'entrata, e non il capitolo con la descrizione. Per le entrate destinate agli investimenti accertate negli esercizi 2018 e precedenti è possibile indicare solo l'oggetto delle entrate, e non il capitolo con la descrizione. La terza e la quarta colonna dell'allegato riporta i capitoli di spesa finanziati da entrate destinate agli investimenti e le relative descrizioni.
Il capitolo di spesa con la relativa descrizione non è indicato:
da parte degli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG. Tali enti indicano solo l'oggetto della spesa;
quando l'entrata destinata agli investimenti finanzia più capitoli di spesa, in tali casi gli importi relativi alle lettere da b) a g) sono aggregati e riferiti ad un unico oggetto della spesa. L'elenco analitico dei capitoli di spesa riguardanti tali spese è riportato nella Relazione sulla gestione, seguendo lo schema dell'allegato a/3;
quando la spesa finanziata dalle entrate destinate agli investimenti non è stata stanziata in bilancio, ad esempio nel caso dell'accertamento di un'entrata non prevista in bilancio effettuato dopo i termini previsti per le variazioni di bilancio dall'art. 51, comma 6, del presente decreto e dall' *art. 175, comma 3, del TUEL* , o nel caso di entrate destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione nel suo valore 1° gennaio che non sono state applicate al bilancio in entrata e in spesa.
La quinta colonna dell'allegato (a) indica le risorse destinate agli investimenti al 1° gennaio dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione N. Il totale della colonna a), al netto delle relative quote accantonate, corrisponde all'importo della voce «Totale parte destinata agli investimenti (D)» dell'allegato a) del rendiconto dell'esercizio N-2 concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

La sesta colonna dell'allegato (b) riporta le risorse destinate agli investimenti accertate nell'esercizio N-1. Il dato inserito nella colonna (b) è un dato presunto in quanto risultato della somma degli accertamenti di entrate destinate agli investimenti fino alla data di predisposizione del prospetto e degli accertamenti che presumibilmente l'ente ritiene di fare dalla data di predisposizione del prospetto fino al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione N.
La settima colonna dell'allegato (c) riporta le risorse destinate agli investimenti impegnate nell'esercizio N-1 finanziate da entrate destinate agli investimenti accertate nello stesso esercizio N-1 o dalla quota destinata agli investimenti del risultato di amministrazione. Il dato complessivamente riportato in questa colonna è un dato presunto in quanto somma degli impegni effettuati dall'ente, nell'esercizio N-1, fino alla data di predisposizione del prospetto e degli impegni che presumibilmente l'ente ritiene di fare dalla data di predisposizione del prospetto fino al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione finanziati da entrate accertate nello stesso esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione.
Il dato viene indicato con il segno positivo in quanto la formula della colonna (g) calcola il totale delle risorse destinate agli investimenti al 31 dicembre dell'esercizio N-1 considerando la diminuzione determinata dagli impegni indicati nella colonna (c).
L'ottava colonna dell'allegato (d) indica il fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre N-1 finanziato da entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio o dalla quota destinata agli investimenti del risultato di amministrazione dell'esercizio N-2. Il dato è presunto in quanto risultante dalla somma del fondo pluriennale vincolato finanziato da entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio o dalla quota destinata agli investimenti del risultato di amministrazione contabilizzate dall'ente fino alla data di predisposizione del prospetto e del fondo pluriennale vincolato che presumibilmente l'ente ritiene di finanziare dalla data di predisposizione del prospetto fino al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione. Anche se trattasi di risorse destinate agli investimenti già spese il dato viene inserito con il segno positivo (+) in quanto considerato in diminuzione nella formula della colonna (g) che consente di determinare il totale delle risorse destinate agli investimenti al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
La nona colonna (e) indica il dato presunto sia delle cancellazioni di residui attivi destinati agli investimenti o eliminazione della destinazione su quote del risultato di amministrazione effettuate nel corso dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione sia delle cancellazioni di residui passivi finanziati da risorse destinate agli investimenti. Trattasi di un dato presunto in quanto risultante dalla somma di dati certi fino alla data di predisposizione della tabella e dei dati presunti riferiti a partire dalla data di predisposizione della tabella fino al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
Il dato inserito nella colonna è pertanto il saldo algebrico delle cancellazioni ed eliminazioni effettuate sui residui attivi inserite con il segno (+) e delle cancellazioni ed eliminazioni effettuate sui residui passivi inserite con il segno (-).
La decima colonna (f) indica il totale delle risorse destinate agli investimenti presunte al 31 dicembre dell'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.
L'ultima colonna (g) indica le risorse destinate agli investimenti presunte al 31/12/N-1 applicate al primo esercizio del bilancio di previsione. Considerato che le risorse destinate agli investimenti sono utilizzabili solo a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, tale colonna è valorizzata solo se il bilancio di previsione è approvato dopo il rendiconto dell'esercizio precedente. In tal caso l'allegato a/3 è compilato sulla base dei dati del rendiconto approvato.
Poiché le entrate destinate agli investimenti possono essere oggetto, nel rispetto della disciplina armonizzata, di accantonamenti l'allegato evidenzia, nelle righe successive, prima il totale degli accantonamenti riguardanti le risorse destinate agli investimenti poi, per differenza, il totale delle risorse destinate agli investimenti al netto degli accantonamenti che deve corrispondere a quanto riportato nel prospetto del risultato di amministrazione presunto riferito all'esercizio precedente N-1 a quello cui si riferisce il bilancio di previsione N.
Anche la rappresentazione delle risorse destinate agli investimenti al netto degli accantonamenti, nel prospetto del risultato di amministrazione presunto, consente di migliorare il totale parte disponibile E), determinando una maggiore quota libera o un minor disavanzo.

9.8 Il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato

Al bilancio di previsione sono allegati almeno tre prospetti concernenti la composizione del fondo pluriennale vincolato, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione.
Al riguardo è importate ricordare che il fondo pluriennale vincolato è cumulato, in quanto l'importo iscritto in entrata in ciascun esercizio riporta tutte le risorse rinviate dagli esercizi precedenti, sia quelle relative agli impegni imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, sia quelle relative agli esercizi successivi.
Trattandosi di un dato cumulato, il fondo consente di rappresentare contabilmente con trasparenza e attendibilità:
a) la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego, evidenziando, nel caso in cui le risorse siano costituite da prestiti, il fenomeno, purtroppo frequente presso gli enti locali, dell'acquisizione di liquidità vincolata destinata a restare inutilizzata anche per periodi di tempo lunghi, nonostante comportino rilevanti oneri finanziari;
b) il procedimento di programmazione e realizzazione delle spese pubbliche che impiegano risorse acquisite anticipatamente dall'ente e richiedono un periodo di tempo ultrannuale di attuazione, evidenziando anche i tempi di impiego delle risorse acquisite per la realizzazione di interventi pluriennali, (si pensi alla

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo).
Con riferimento all'esercizio per il quale è predisposto, ciascun prospetto evidenzia:
a) l'articolazione per missioni e programmi del fondo iscritto in entrata del bilancio dell'esercizio cui il prospetto si riferisce (nell'entrata del bilancio il fondo è articolato in due sole voci, riguardanti la parte corrente e la parte in conto capitale);
b) la quota del fondo di cui alla lettera a), destinato a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti e imputati all'esercizio cui il prospetto si riferisce, in modo da definire, per differenza, l'importo del fondo proveniente dal passato destinato ad essere rinviato agli esercizi successivi;
c) la quota del fondo pluriennale che si prevede di accantonare nel corso dell'esercizio cui il prospetto si riferisce, rappresentata dall'ammontare degli impegni imputati agli esercizi successivi che si prevede di assumere nel corso dell'esercizio finanziati con risorse accertate nell'esercizio. Nei prospetti riguardanti gli esercizi successivi, tale parte del prospetto può non essere compilata. Nei prospetti degli esercizi successivi al primo, la mancata compilazione di tali colonne presuppone che l'ente prevede di assumere accertamenti e impegni con imputazione agli esercizi successivi solo nel primo esercizio considerato nel bilancio e non anche negli esercizi successivi.
La prima colonna del prospetto indica la ripartizione tra i programmi di spesa del fondo pluriennale vincolato proveniente dagli esercizi precedenti. Il totale di tale colonna, corrisponde alla somma delle due voci iscritte in entrata del bilancio di previsione, riguardanti il fondo pluriennale vincolato (di parte corrente e in conto capitale).
Nel prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato del primo esercizio del bilancio di previsione, gli importi della prima colonna rappresentano la previsione dell'importo che, per ciascun programma, il fondo pluriennale vincolato avrà nel rendiconto della gestione dell'esercizio precedente. Tale importo non dovrebbe essere superiore agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale del bilancio dell'esercizio precedente, in quanto, se nel corso dell'esercizio gli impegni sono imputati correttamente, il fondo non dovrebbe essere oggetto di significativi incrementi in occasione del riaccertamento ordinario dei residui.
Se il bilancio di previsione è approvato dopo il 31 dicembre, nella prima colonna sono indicati gli importi che, per ciascun programma, risultano indicati nelle voci di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato nel consuntivo (o nel preconsuntivo) dell'esercizio precedente.
Come evidenziato nel paragrafo 9.4 del presente principio, nel bilancio di previsione 2015-2017, con riferimento all'esercizio 2015, l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari a 0 se il bilancio di previsione è approvato prima del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. Se il bilancio di previsione è approvato successivamente al riaccertamento straordinario dei residui l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi al 31 dicembre 2014 cancellati e reimputati agli esercizi successivi e i residui attivi al 31 dicembre 2014 cancellati e reimputati agli esercizi successivi. Al fine della ripartizione di tale importo nella prima colonna del prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato 2015 è necessario fare riferimento agli stanziamenti corrispondenti a quelli in cui, nell'esercizio 2015 e negli esercizi successivi, sono stati reimputati gli impegni cancellati dall'elenco dei residui passivi al 31 dicembre 2014, esclusi quelli finanziati dagli accertamenti vincolati cancellati dall'elenco dei residui attivi al 31 dicembre 2014 e re imputati (in quanto per tali impegni non si forma il fondo pluriennale vincolato). A fronte di ogni impegno reimputato non finanziato da entrate riaccertate e reimputate, deve essere valorizzato l'importo del fondo nella prima colonna del prospetto.
Nel prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato, gli importi della prima colonna corrispondono a quelli dell'ultima colonna del prospetto relativo all'esercizio precedente, al netto della colonna "imputazione ancora non definita".
La seconda colonna del prospetto indica la quota del fondo iscritta in entrata costituita dalle "Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio N".
Al fine di garantire una corretta gestione del fondo pluriennale vincolato è fondamentale che il sistema informativo contabile dell'ente sia in grado di individuare, per ciascun programma, gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato, distinguendoli per esercizio di imputazione. Tra le tecniche che è possibile adottare, la più semplice è una sorta di estensione delle procedure previste per la "prenotazione della spesa", che prevede, all'avvio delle procedure di spesa riguardanti un particolare programma, la prenotazione sia dello stanziamento del fondo pluriennale in corso di esercizio sia degli stanziamenti di spesa degli esercizi successivi. A seguito della formalizzazione dell'obbligazione, gli stanziamenti di spesa sono impegnati e la prenotazione del fondo pluriennale è confermata con l'iscrizione degli estremi dell'impegno (importo, numero e data dell'impegno, esercizio di imputazione).
In tal modo risulta possibile:
- ai fini della predisposizione del consuntivo, distinguere la quota del fondo che è stata effettivamente utilizzata, dalle quote non utilizzate che costituiscono economia di spesa e confluiscono nel risultato di amministrazione;
- ai fini della predisposizione del bilancio di previsione, distinguere la parte del fondo proveniente dall'esercizio precedente destinata a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, dalla parte del fondo destinata a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi. Tale seconda quota del fondo deve essere ristanziata nella spesa del bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Ad essa deve essere aggiunta un'ulteriore quota derivante dalla gestione dell'esercizio;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- garantire l'aggiornamento delle scritture riguardanti il fondo, attraverso il ribaltamento, all'inizio di ciascun esercizio, di tutte le informazioni riguardanti gli impegni correlati alla quota del fondo di cui alla lettera b) ristanziata in bilancio.

Al fine di determinare gli importi da iscrivere nella seconda colonna del prospetto riguardante la composizione del fondo del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, se il bilancio è approvato prima del 31 dicembre è necessario considerare:

a) gli impegni assunti negli esercizi precedenti già rendicontati, imputati agli esercizi successivi a quello cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato, oggettivamente determinabili;

b) gli impegni assunti nel corso dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il prospetto, imputati agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato, oggettivamente determinabili;

c) gli impegni che si prevede di assumere nel resto dell'esercizio in corso con imputazione agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato.

Se il bilancio di previsione è approvato dopo il 31 dicembre, gli importi da iscrivere nella seconda colonna del prospetto riguardante la composizione del fondo del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, sono determinati sulla base dei dati di consuntivo e di preconsuntivo anche con riferimento alla lettera c).

La seconda colonna dei prospetti riguardanti la composizione del fondo degli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione è compilata con le stesse modalità indicate per il prospetto relativo al primo esercizio, indicate nell'ipotesi di bilancio approvato prima del 31 dicembre, considerando anche gli impegni che si prevede di assumere negli esercizi successivi con imputazione all'esercizio cui il prospetto si riferisce.

La terza colonna del prospetto è compilata, per ciascun programma, come differenza tra la prima e la seconda.

Le successive colonne indicano gli impegni che, nel corso dell'esercizio cui si riferisce il prospetto, si prevede di assumere ed imputare a ciascuno degli esercizi successivi, finanziati da entrate vincolate che si prevede di accertare nel corso del medesimo esercizio. Nel prospetto riguardante ciascun esercizio considerato nel bilancio è possibile accantonare nel fondo pluriennale vincolato le risorse riguardanti investimenti in corso di definizione che si prevede di avviare nel corso di tale esercizio, per i quali non è possibile prevedere gli esercizi di imputazione delle relative spese.

Considerato che la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e sul relativo elenco annuale, che richiedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati, l'eventuale previsione di investimenti non ancora definiti deve essere adeguatamente motivata nella nota integrativa, indicando le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione del cronoprogramma della spesa.

L'ultima colonna indica l'importo complessivo del fondo pluriennale vincolato stanziato nella spesa del bilancio dell'esercizio cui il prospetto si riferisce, ed è pari alla somma degli importi delle colonne dalla terza alla settima.

9.9 Il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Al bilancio di previsione sono allegati almeno tre prospetti, concernenti la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione.

Tali allegati, anche per garantire la confrontabilità dei bilanci, rappresentano la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità a livello di tipologie, indipendentemente dal livello di analisi che l'ente autonomamente sceglie per valutare le proprie entrate.

E' importante ribadire che il prospetto non svolge la funzione di dimostrare la metodologia seguita per calcolare il fondo. Pertanto, le percentuali indicate nella colonna d) non sono quelle individuate per determinare l'ammontare del fondo in applicazione del principio 3.3 della contabilità finanziaria, ma sono il risultato del rapporto tra l'accantonamento effettuato per ciascuna tipologia e l'importo della corrispondente tipologia stanziato nel bilancio di previsione.

In ogni caso, al fine di consentire una valutazione della congruità del fondo, per alcune tipologie di entrata è prevista anche l'indicazione dell'importo della tipologia al netto delle entrate per le quali non è previsto l'obbligo di accantonare risorse nel fondo, quali, ad esempio, i trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche.

Con riferimento all'esercizio per il quale è predisposto, il prospetto, nella prima colonna riporta il codice della voce del piano dei conti corrispondente alla tipologia considerata e nella seconda colonna riporta la denominazione con l'evidenza delle quote che non richiedono l'accantonamento al fondo, in quanto considerate entrate di sicura esigibilità.

Nella colonna (a) devono essere indicati gli stanziamenti di bilancio dell'esercizio di riferimento.

Nella colonna (b) deve essere indicato l'accantonamento obbligatorio al fondo determinato, nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria 3.3.

Nella colonna (c) deve essere indicato l'accantonamento effettivo di bilancio che non deve essere inferiore all'accantonamento obbligatorio al fondo di cui alla colonna (b) ma può essere superiore per libera scelta prudenziale dell'ente che deve darne motivazione nella relazione al bilancio.

L'accantonamento effettivo di bilancio, come risulta dal totale della colonna (c), deve corrispondere all'importo degli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità stanziati nel bilancio di previsione nel titolo secondo della spesa (con riferimento alle entrate di dubbia e difficile esazione del titolo quarto) e nel titolo primo (per le altre entrate di dubbia e difficile esazione).

9.10 Il prospetto degli equilibri di bilancio

Il prospetto degli equilibri di bilancio consente di verificare gli equilibri interni al bilancio di previsione per ciascuno degli esercizi in cui è articolato.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Infatti, il bilancio di previsione, oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario di competenza tra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato, e a garantire un fondo di cassa finale non negativo, deve prevedere:
- l'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria tra le spese correnti incrementate dalle spese per trasferimenti in c/capitale e dalle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, e le entrate correnti, costituite dai primi tre titoli dell'entrata, incrementate dai contributi destinati al rimborso dei prestiti, dal fondo pluriennale vincolato di parte corrente e dall'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente. All'equilibrio di parte corrente concorrono anche le entrate in conto capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili e l'eventuale saldo negativo delle partite finanziarie. Al riguardo si segnala che l'equilibrio delle partite finanziarie, determinato dalle operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, a seguito dell'adozione del cd. principio della competenza finanziaria potenziata non è più automaticamente garantito. Nel caso di concessioni di crediti o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, il saldo negativo deve essere finanziato da risorse correnti. Pertanto, il saldo negativo delle partite finanziarie concorre all'equilibrio di parte corrente. Invece, l'eventuale saldo positivo delle attività finanziarie, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti, determinando, per la quota destinata agli investimenti, necessariamente un saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente. Considerato che le concessioni crediti degli enti locali sono costituite solo da anticipazioni di liquidità che, per loro natura sono chiuse entro l'anno, il problema del'equilibrio delle partite finanziarie riguarda soprattutto le regioni che concedono crediti per finanziare investimenti, il cui prospetto degli equilibri dedica un'apposita sezione anche alle partite finanziarie. In occasione di variazioni di bilancio che modificano la previsione del margine corrente è possibile variare anche il prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, al fine di consentire le attestazioni di copertura finanziaria di provvedimenti che comportano impegni per investimenti;
- l'equilibrio in conto capitale in termini di competenza finanziaria, tra le spese di investimento e tutte le risorse acquisite per il loro finanziamento, costituite dalle entrate in conto capitale, dall'accensione di prestiti, dal fondo pluriennale vincolato in c/capitale, dall'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale, e da quelle risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili. Per le regioni, nei casi previsti dalla legge (159), la copertura degli investimenti è costituita anche dai debiti autorizzati con legge e non contratti.

9.11 La nota integrativa al bilancio di previsione

9.11.1 La nota integrativa allegata al bilancio di previsione presenta un contenuto minimo costituito da:
a) i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo;
b) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
c) l'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
d) l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
e) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi;
f) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;
g) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
h) l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'articolo 172, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;
i) l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;
j) altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.

9.11.2 La prima parte della nota integrativa riguarda criteri adottati per la determinazione degli stanziamenti di entrata e di spesa di ciascun esercizio finanziario considerato nel bilancio. Per le entrate una particolare attenzione è dedicata alle previsioni riguardanti le principali imposte e tasse, agli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle oggetto di prima applicazione e di quelle recanti esenzioni o riduzioni, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti.
Per la spesa, relativamente al contenuto di ciascun programma di spesa, la nota integrativa illustra i criteri di formulazione delle previsioni, con riguardo, in particolare:
- alle varie tipologie di spesa e ai relativi riferimenti legislativi, con indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti ai fondi spese e ai fondi rischi, con particolare riferimento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

9.11.3 La nota analizza altresì l'articolazione e la relazione tra le entrate e le spese ricorrenti e quelle non ricorrenti. Al riguardo si ricorda che le entrate sono distinte in ricorrenti e non ricorrenti a seconda se l'acquisizione dell'entrata sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi, e le spese sono distinte in ricorrente e non ricorrente, a seconda se la spesa sia prevista a regime o limitata ad uno o più esercizi.

Sono, in ogni caso, da considerarsi non ricorrenti le entrate riguardanti:

a) donazioni, sanatorie, abusi edilizi e sanzioni;

b) condoni;

c) gettiti derivanti dalla lotta all'evasione tributaria;

d) entrate per eventi calamitosi;

e) alienazione di immobilizzazioni;

f) le accensioni di prestiti;

g) i contributi agli investimenti, a meno che non siano espressamente definitivi "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.

Sono, in ogni caso, da considerarsi non ricorrenti, le spese riguardanti:

a) le consultazioni elettorali o referendarie locali,

b) i ripiani disavanzi pregressi di aziende e società e gli altri trasferimenti in c/capitale,

c) gli eventi calamitosi,

d) le sentenze esecutive ed atti equiparati,

e) gli investimenti diretti,

f) i contributi agli investimenti.

9.11.4 La nota integrativa riepiloga e illustra gli elenchi analitici delle quote vincolate, accantonate e destinate agli investimenti che compongono il risultato di amministrazione presunto di cui agli allegati a/1, a/2 e a/3:

evidenziando gli utilizzi anticipati delle quote del risultato di amministrazione presunto effettuati nel rispetto delle norme e dei principi contabili. Gli enti in disavanzo (che presentano un importo negativo della lettera E del prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto) individuano l'importo del risultato di amministrazione presunto che possono applicare al bilancio di previsione, nel rispetto dell' *art. 1, commi 897 - 900, della legge n. 145 del 2018* ;

descrivendo con riferimento alle componenti più rilevanti l'utilizzo dei fondi e delle entrate vincolate e destinate del risultato di amministrazione presunto, previsto nel bilancio di previsione, nel rispetto dei vincoli e delle finalità degli accantonamenti.

Nella nota integrativa sono altresì riportati gli elenchi analitici dei capitoli di spesa finanziati da un unico capitolo di entrata vincolata o da un unico capitolo di entrata destinata agli investimenti, che negli allegati a/2 e a/3 sono stati aggregati in un'unica voce.

L'elenco analitico di tali capitoli segue gli schemi previsti per gli allegati a/2 e a/3.

Tali indicazioni non sono obbligatorie nei casi in cui l'ente non è tenuto ad allegare gli elenchi analitici.

9.11.5 La nota integrativa, con riferimento ai contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata, deve indicare gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio per ciascuna operazione in derivati.

A tal fine, per ciascuna operazione in derivati sono indicate:

a) -informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;

b) il loro fair value alla data di predisposizione del bilancio di previsione, determinato secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, del D.Lgs. 30 dicembre 2003, n. 394;

c) il valore nominale e il fair value alla data di predisposizione del bilancio di previsione, della passività sulla quale insiste il derivato stesso e il relativo tasso di interesse;

d) Gli stanziamenti del bilancio di previsione relativi ai flussi di entrata e di spesa riguardanti ciascun derivato, relativi agli esercizi considerati nel bilancio e i criteri di valutazione adottati per l'elaborazione di tali previsioni

e) il tasso costo finale sintetico presunto a carico dell'Ente, calcolato, per ciascun esercizio cui il bilancio si riferisce, secondo la seguente formulazione: (TFSCFS= {[(Interessi su debito sottostante+/- Differenziali swap)* 36000] / [(Nominale * 365 (160)]}. Gli importi relativi agli interessi e ai differenziali swap sono calcolati facendo riferimento ai stanziamenti iscritti in bilancio,

Ai fini dell'applicazione del presente principio, per la definizione di strumento finanziario derivato si fa riferimento ai principi contabili riconosciuti in ambito internazionale e compatibili con la disciplina in materia dell'Unione europea.

9.11.6. L'art. 11, comma 5, lettera d) del presente decreto prevede che la nota integrativa indichi l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili.

L'elenco degli interventi programmati per spese di investimento, articolato secondo la differente natura delle risorse disponibili, è predisposto con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione, attraverso l'indicazione degli articoli/capitoli e dei relativi investimenti.

Le risorse destinabili al finanziamento delle spese di investimento sono costituite da:

a) le entrate correnti (titoli 1, 2 e 3) non destinate al finanziamento delle spese correnti e del rimborso dei prestiti;

b) le entrate in conto capitale (titolo 4);

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

c) le entrate da riduzione di attività finanziarie (titolo 5) eccedenti rispetto alla spese per incremento delle attività finanziarie, destinabili al finanziamento degli investimenti oltre che all'estinzione anticipata dei prestiti;
d) le entrate da accensione prestiti (Titolo 5), che costituiscono il ricorso al debito.
Le risorse di cui alle lettere da b) a d) costituiscono copertura finanziaria degli impegni concernenti le spese di investimento a seguito dell'accertamento delle entrate, esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra amministrazione pubblica.
Le risorse di cui alla lettera a) costituiscono copertura finanziaria alle spese di investimento, con modalità differenti per impegni imputati all'esercizio in corso di gestione o per gli impegni imputati agli esercizi successivi.
Per gli impegni concernenti investimenti imputati all'esercizio in corso di gestione, la copertura è costituita dall'intero importo del saldo positivo di parte corrente previsto nel bilancio di previsione per l'esercizio in corso di gestione.
Per gli impegni concernenti investimenti imputati agli esercizi successivi a quello in corso di gestione la copertura è costituita da quota parte del saldo positivo di parte corrente previsto per ciascun esercizio se risultano rispettate una serie di condizioni previste dal principio contabile generale della competenza finanziaria, specificate nel principio applicato della contabilità finanziaria (da 5.3.5 a 5.3.10).
Al fine di garantire la corretta applicazione di tali principi, nella sezione della nota integrativa riguardante l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento, è dedicata una particolare attenzione agli investimenti finanziati dalle previsioni di entrate correnti risultanti dal saldo positivo di parte corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione.
In relazione alla differente disciplina delle modalità di copertura e delle verifiche da effettuare ai fini dell'attestazione della copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo ad impegni con cernenti investimenti, per ciascun esercizio compreso nel bilancio di previsione successivo a quello in corso di gestione, tale saldo positivo è distinto nelle seguenti componenti (161):
una quota di importo non superiore al limite previsto dal principio contabile generale n. 16, specificato dal principio applicato della contabilità finanziaria n. 5.3.6, una quota costituita dal 50% del margine corrente derivante dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali e dalla maggiorazione di oneri concessori e sanzioni, formalmente deliberate,
una quota derivante da riduzioni permanenti di spese correnti, già realizzate, risultanti da un titolo giuridico perfezionato.
Con riferimento a ciascuna quota del saldo positivo di parte corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio relativo agli esercizi successivi al primo, la nota integrativa:
a) descrive le modalità di quantificazione della stessa;
b) da atto del rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dal principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria e dei relativi principi applicati;
c) riporta l'elenco dei capitoli/articoli di spesa concernenti gli investimenti che si prevede di stanziare nel bilancio gestionale/PEG per gli esercizi successivi a quello in corso di gestione, e di cui ciascuna componente del saldo positivo costituisce la copertura finanziaria.
In occasione dell'attestazione di copertura finanziaria, la consueta verifica concernente la capienza degli stanziamenti, sia riferiti all'esercizio in corso che a quelli successivi, riguardanti tali capitoli/articoli costituisce il riscontro della copertura finanziaria dei provvedimenti che comportano impegni per investimenti finanziati dal saldo positivo di parte corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio.
In occasione di variazioni di bilancio che modificano la previsione del margine corrente è possibile variare anche la sezione della nota integrativa che elenca gli investimenti finanziati con la previsione del margine corrente, al fine di consentire le attestazioni di copertura finanziaria di provvedimenti che comportano impegni per investimenti.
9.11.7 Gli enti che in sede di approvazione del bilancio presentano un disavanzo di amministrazione presunto descrivono nella nota illustrativa le cause che hanno determinato tale risultato e gli interventi che si intende assumere al riguardo.
Nella nota illustrativa possono essere individuati i maggiori accertamenti e/o i minori impegni che si prevede di registrare nel corso di ciascun esercizio in attuazione degli eventuali piani di rientro adottati. Tale indicazione consente annualmente di verificare il ripiano del disavanzo effettuato e di individuare l'eventuale ulteriore disavanzo che potrebbe formarsi nel corso di ciascun esercizio.
Gli enti che erano già in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente illustrano altresì le attività svolte per il ripiano di tale disavanzo, segnalando se l'importo del disavanzo presunto al 31 dicembre è migliorato rispetto a quello risultante nell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto in via definitiva nel precedente bilancio di previsione alla voce «Disavanzo di amministrazione».
Nel caso in cui tale miglioramento non sia stato realizzato, la nota integrativa indica l'importo del disavanzo applicato al precedente bilancio di previsione che non è stato ripianato, distinguendolo dall'eventuale ulteriore disavanzo presunto formatosi nel corso dell'esercizio, secondo le modalità previste dal paragrafo 9.2.27 del principio applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2).
Con particolare riferimento al disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui l' *art. 4, comma 6, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, del 2 aprile 2015* , concernente i criteri e le modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015, prevede «La nota integrativa al bilancio di previsione indica le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo applicato al bilancio distintamente per la quota derivante dal riaccertamento straordinario rispetto a quella derivante dalla gestione ordinaria. La nota integrativa indica altresì le modalità di copertura contabile dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all' *art. 3, comma 13, del decreto legislativo n. 118 del 2011* .»

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Pertanto, la nota integrativa descrive la composizione del risultato di amministrazione presunto individuato nell'allegato a) al bilancio di previsione (lettera E), se negativo e, per ciascuna componente del disavanzo, indica le modalità di ripiano definite in attuazione delle rispettive discipline e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione. Tali indicazioni sono sinteticamente riepilogate nelle seguenti tabelle:
Scarica il file
Con riferimento agli enti locali, si richiama l'ultimo periodo dell' *art. 188, comma 1, del TUEL* , il quale prevede che l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

10. Il piano esecutivo di gestione (enti locali)

10.1 Finalità e caratteristiche

Il piano esecutivo di gestione (PEG) è il documento che permette di declinare in maggior dettaglio la programmazione operativa contenuta nell'apposita Sezione del Documento Unico di Programmazione (DUP).
I contenuti del PEG, fermi restando i vincoli posti con l'approvazione del bilancio di previsione, sono la risultante di un processo iterativo e partecipato che coinvolge la Giunta e la dirigenza dell'ente.
Il PEG rappresenta lo strumento attraverso il quale si guida la relazione tra organo esecutivo e responsabili dei servizi. Tale relazione è finalizzata alla definizione degli obiettivi di gestione, alla assegnazione delle risorse necessarie al loro raggiungimento e alla successiva valutazione.
Il piano esecutivo di gestione:
- è redatto per competenza e per cassa con riferimento al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione;
- è redatto per competenza con riferimento a tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo;
- ha natura previsionale e finanziaria;
- ha contenuto programmatico e contabile;
- può contenere dati di natura extracontabile;
- ha carattere autorizzatorio, poiché definisce le linee guida espresse dagli amministratori rispetto all'attività di gestione dei responsabili dei servizi e poiché le previsioni finanziarie in esso contenute costituiscono limite agli impegni di spesa assunti dai responsabili dei servizi;
- ha un'estensione temporale pari a quella del bilancio di previsione;
- ha rilevanza organizzativa, in quanto distingue le responsabilità di indirizzo, gestione e controllo ad esso connesse.

Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del TUEL e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione.
Il PEG facilita la valutazione della fattibilità tecnica degli obiettivi definiti a livello politico orientando e guidando la gestione, grazie alla definizione degli indirizzi da parte dell'organo esecutivo, e responsabilizza sull'utilizzo delle risorse e sul raggiungimento dei risultati.
Inoltre costituisce un presupposto del controllo di gestione e un elemento portante dei sistemi di valutazione.
Il PEG chiarisce e integra le responsabilità tra servizi di supporto (personale, servizi finanziari, manutenzioni ordinarie e straordinarie, provveditorato-economato, sistemi informativi, ecc.) e servizi la cui azione è rivolta agli utenti finali. Favorendo l'assegnazione degli obiettivi e delle relative dotazioni all'interno di un dato centro di responsabilità favorisce, di conseguenza, il controllo e la valutazione dei risultati del personale dipendente.

10.2 Struttura e contenuto

Il PEG assicura un collegamento con:
- la struttura organizzativa dell'ente, tramite l'individuazione dei responsabili della realizzazione degli obiettivi di gestione;
- gli obiettivi di gestione, attraverso la definizione degli stessi e degli indicatori per il monitoraggio del loro raggiungimento;
- le entrate e le uscite del bilancio attraverso l'articolazione delle stesse al quarto livello del piano finanziario;
- le dotazioni di risorse umane e strumentali, mediante l'assegnazione del personale e delle risorse strumentali.

Nel PEG devono essere specificatamente individuati gli obiettivi esecutivi dei quali occorre dare rappresentazione in termini di processo e in termini di risultati attesi al fine di permettere:
a) la puntuale programmazione operativa;
b) l'efficace governo delle attività gestionali e dei relativi tempi di esecuzione;
c) la chiara responsabilizzazione per i risultati effettivamente conseguiti.
Le risorse finanziarie assegnate per ogni programma definito nel SeO del DUP sono destinate, insieme a quelle umane e materiali, ai singoli dirigenti per la realizzazione degli specifici obiettivi di ciascun programma.
Nel PEG le risorse finanziarie devono essere destinate agli specifici obiettivi facendo riferimento al quarto livello di classificazione del piano dei conti finanziario.
Gli "obiettivi di gestione" costituiscono il risultato atteso verso il quale indirizzare le attività e coordinare le risorse nella gestione dei processi di erogazione di un determinato servizio.
Le attività devono necessariamente essere poste in termini di obiettivo e contenere una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

La struttura del PEG deve essere predisposta in modo tale da rappresentare la struttura organizzativa dell'ente per centri di responsabilità individuando per ogni obiettivo o insieme di obiettivi appartenenti allo stesso programma un unico dirigente responsabile.
In ogni caso la definizione degli obiettivi comporta un collegamento con il periodo triennale considerato dal bilancio finanziario. In tale ambito, il PEG riflette anche la gestione dei residui attivi e passivi.
Gli obiettivi gestionali, per essere definiti, necessitano di un idoneo strumento di misurazione individuabile negli indicatori. Essi consistono in parametri gestionali considerati e definiti a preventivo, ma che poi dovranno trovare confronto con i dati desunti, a consuntivo, dall'attività svolta.
Il PEG contribuisce alla veridicità e attendibilità della parte previsionale del sistema di bilancio, poiché ne chiarisce e dettaglia i contenuti programmatici e contabili.

10.3 Approvazione del PEG

Il direttore generale ed il segretario comunale nelle ipotesi di cui all'articolo 108, comma 4, del testo unico degli enti locali, avvalendosi della collaborazione dei dirigenti e dei responsabili dei servizi, propongono all'organo esecutivo il PEG per la sua definizione ed approvazione.
Il PEG deve essere approvato dalla Giunta contestualmente all'approvazione del bilancio di previsione. Per contestualmente si intende la prima seduta di giunta successiva all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio.

10.4 Obbligatorietà del PEG

Il PEG è uno strumento obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti. Per i restanti Comuni è facoltativo ma se ne auspica l'adozione anche in forma semplificata.

11. Il Piano degli indicatori di bilancio

E' lo strumento per il monitoraggio degli obiettivi e dei risultati di bilancio ed integra i documenti di programmazione.
Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze per le regioni e gli enti regionali e con decreto del Ministero dell'interno per gli enti locali e i loro enti strumentali, è definito un sistema di indicatori di bilancio semplici, misurabili e riferibili ai programmi di bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni, diretto a consentire l'analisi e la comparazione del bilanci delle amministrazioni territoriali.
Gli enti locali allegato il piano degli indicatori al bilancio di previsione, mentre le regioni lo trasmettono al Consiglio.
Il piano è divulgato attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione "Trasparenza, valutazione e merito", accessibile dalla pagina principale (*home page*).
In riferimento a ciascun programma il piano degli indicatori attesi indica gli obiettivi che l'ente si propone di realizzare per il triennio della programmazione finanziaria, individuati secondo la medesima definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo per tutti gli enti.
E' facoltà di ogni ente introdurre nel proprio Piano ulteriori indicatori rispetto a quelli comuni previsti dai decreti ministeriali.
Gli indicatori appartenenti al set minimo individuato per le Regioni, gli Enti Locali e per gli Enti e Organismi Strumentali avranno uguale definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo.
Alla fine di ciascun esercizio finanziario gli enti locali allegano il piano dei risultati, mentre le regioni lo trasmettono al Consiglio entro 30 giorni dall'approvazione del rendiconto. L'analisi dei risultati conseguiti e le motivazioni degli scostamenti è svolta nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto per gli enti locali e in un'apposita relazione allegata al piano dei risultati da parte delle regioni..
Annualmente il Piano è aggiornato tramite la specificazione di nuovi obiettivi e indicatori e per scorrimento, in relazione agli obiettivi già raggiunti o oggetto di ripianificazione.
Nelle more dell'emanazione dei decreti di cui all'articolo 18-bis, comma 4, non è obbligatoria la predisposizione del piano degli indicatori.

12. Per le Regioni a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e Bolzano, nonché per gli enti locali ricadenti nei rispettivi territori, resta fermo quanto previsto dall' *art. 2, comma 3, del decreto legislativo n. 50 del 2016* .

13. Il rendiconto della gestione

13.1 Definizione

Il ciclo di bilancio degli enti che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico patrimoniale si conclude con l'approvazione del rendiconto della gestione, nel quale è data rappresentazione contabile dei risultati finanziari, economici e patrimoniali conseguiti nel corso dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.
Il rendiconto è predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al presente decreto, ed è composto da:
a) il conto del bilancio relativo alla gestione finanziaria e i relativi riepiloghi;
b) il quadro generale riassuntivo;
c) la verifica degli equilibri;
d) il conto economico;
e) lo stato patrimoniale.
Al rendiconto della gestione, oltre agli allegati previsti dall'art. 11, comma 4:
le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano allegano l'elenco delle delibere di prelievo dal fondo di riserva per spese impreviste di cui all'art. 48, comma 1, lettera b), con l'indicazione dei motivi per i quali si è proceduto ai prelevamenti, e il prospetto relativo alla gestione del perimetro sanitario di cui all'art. 20, comma 1;
gli enti locali allegano:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione e del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione nonché dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo «amministrazione pubblica» di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al *decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* , e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;
b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.
Contestualmente al rendiconto, è approvato il rendiconto consolidato, che evidenzia i risultati della gestione facendo riferimento anche agli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall' *art. 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* , e successive modificazioni.
Nelle regioni il rendiconto consolidato comprende il consiglio regionale.
Negli enti locali il rendiconto consolidato comprende le Istituzioni di cui all' *art. 114 del TUEL* .
13.2. Il conto del bilancio
Il conto del bilancio, nello schema di rendiconto della gestione, di cui all'allegato n. 10 al presente decreto, è costituito da cinque prospetti di cui due riferiti alla gestione finanziaria delle entrate e delle spese e tre ai riepiloghi:
1) la gestione delle entrate;
2) il riepilogo generale delle entrate;
3) la gestione delle spese;
4) il rendiconto generale delle spese per missioni;
5) il rendiconto generale delle spese per titoli.
Il conto del bilancio è strutturato per garantire una rendicontazione finanziaria, di competenza e di cassa, dell'ente utile anche per le finalità della finanza pubblica.
La classificazione omogenea, per finalità della spesa, per Missioni e Programmi è stata individuata nel rispetto delle competenze attribuite agli enti dal riparto previsto dagli *articoli 117* e *118 della Costituzione* e prendendo come riferimento anche la struttura per missioni prevista nel bilancio dello Stato.
Le entrate sono rappresentate nel rispetto della classificazione per Titoli e Tipologie.
La rappresentazione della spesa attraverso le Missioni consente di assicurare una maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di utilizzo delle risorse pubbliche disponibili e di supportare la valutazione dell'organo decisionale dell'amministrazione in relazione alle diverse funzioni attribuite alla competenza delle amministrazioni.
Alcune Missioni trasversali sono da ricondurre all'impossibilità dell'attribuzione delle risorse alle specifiche finalità in quanto trattasi di servizi forniti in maniera indivisibile o non ripartibili secondo parametri adeguati come ad esempio la Missione 1 denominata Servizi istituzionali, generali e di gestione.
Ciascuna Missione dimostra come è stata concretamente effettuata la spesa attraverso più Programmi che rappresentano aggregati omogenei di attività, svolte all'interno di ciascun ente, per perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle Missioni, ossia le finalità istituzionali.
La denominazione del Programma riflette le principali aree di intervento della Missione di riferimento e all'interno dei Programmi la spesa è articolata secondo la natura economica della spesa, attraverso i macroaggregati che si raggruppano in Titoli.
13.2.1 La gestione delle entrate
Il prospetto relativo alla gestione delle entrate indica, preliminarmente, con riferimento all'esercizio di competenza:
a) il fondo pluriennale vincolato per spese correnti che deve corrispondere al fondo pluriennale vincolato per spese correnti risultante dal conto del bilancio, parte spese, dell'esercizio precedente;
b) il fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale che deve corrispondere al fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale risultante dal conto del bilancio, parte spese, dell'esercizio precedente;
c) l'utilizzo definitivo dell'avanzo di amministrazione. Per «Utilizzo avanzo di amministrazione» si intende l'avanzo applicato al bilancio. Corrisponde allo stanziamento definitivo della voce «Utilizzo avanzo di amministrazione» del bilancio di previsione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce;
d) la quota di utilizzo dell'avanzo costituita dal Fondo anticipazioni di liquidità.
Gli enti che hanno attivato il fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie, inseriscono tale voce, dopo quella di cui alla lettera b).
Il prospetto rendiconta successivamente per ogni titolo e con specifico riferimento a ciascuna tipologia:
l'ammontare dei residui attivi all'inizio dell'esercizio (RS);
le previsioni definitive di competenza (CP);
le previsioni definitive di cassa (CS);
le riscossioni in conto residui (RR);
le riscossioni in conto competenza (RC);
le riscossioni totali (TR) che corrispondono alla somma delle riscossioni in conto residui (RR) e in conto competenza (RC);
i residui riaccertati (R), comprensivi dell'importo dei crediti definitivamente cancellati, di quelli di dubbia e difficile esazione stralciati dal bilancio secondo le modalità previste dal paragrafo 9.2 del principio applicato della contabilità finanziaria e delle rettifiche dei residui attivi, sia di segno positivo in caso di aumento sia di segno negativo in caso di riduzione;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

gli accertamenti già imputati contabilmente all'esercizio cui il rendiconto si riferisce (A) indicati al netto dei crediti che, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui effettuato ai sensi dell'art. 3, comma 4 del presente decreto, risultano non esigibili e reimputati agli esercizi in cui le obbligazioni risultano esigibili;
le maggiori o minori entrate di cassa che corrispondono alla differenza tra il totale delle riscossioni (TR) e le previsioni definitive di cassa (CS). Le maggiori riscossioni sono indicate con il segno «+», le minori riscossioni sono indicate con il segno «-»;
le maggiori o minori entrate di competenza che corrispondono alla differenza tra gli accertamenti (A) e le previsioni definitive di competenza (CP). Le maggiori entrate accertate sono indicate con il segno «+», le minori entrate accertate sono indicate con il segno «-»;
i residui attivi provenienti da esercizi precedenti (EP) che corrispondono alla differenza tra i residui attivi all'inizio dell'esercizio (RS) al netto delle riscossioni in c/residui (RR), incrementati o ridotti dei residui riaccertati (R);
i residui attivi provenienti dall'esercizio di competenza (EC) che corrispondono agli accertamenti (A) al netto delle riscossioni in c/competenza (RC);
il totale dei residui attivi da riportare all'esercizio successivo (TR) che corrispondono ai residui attivi provenienti dagli esercizi precedenti (EP) sommati ai residui attivi provenienti dall'esercizio di competenza (EC).
Il prospetto si conclude con la rendicontazione del totale titoli delle entrate e del totale generale delle entrate con lo stesso specifico riferimento sopra richiamato per le tipologie.
Il totale generale delle entrate in conto competenza comprende anche il fondo pluriennale vincolato per spese correnti, il fondo pluriennale vincolato in conto capitale, il fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie se attivato, e l'utilizzo definitivo dell'avanzo di amministrazione.

13.2.2 Il riepilogo generale delle entrate

Il prospetto relativo al riepilogo generale delle entrate risulta strutturato come il prospetto relativo alla gestione delle entrate, comprese le specifiche evidenziate per ogni tipologia, ma con riferimento ai soli totali dei titoli.
Il prospetto si conclude con la rendicontazione del totale titoli delle entrate e del totale generale delle entrate con lo stesso specifico riferimento sopra richiamato per le tipologie.
Il totale generale delle entrate in conto competenza comprende anche il fondo pluriennale vincolato per spese correnti, il fondo pluriennale vincolato in conto capitale, il fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie se attivato, e l'utilizzo definitivo dell'avanzo di amministrazione.

13.2.3 La gestione delle spese

Il prospetto relativo alla gestione delle spese indica preliminarmente, con riferimento all'esercizio di competenza:
a) il disavanzo di amministrazione che, le regioni e le province autonome, valorizzano al netto del disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto. Corrisponde all'importo della voce «Disavanzo di amministrazione» dello stanziamento definitivo del bilancio di previsione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce;
b) il disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto. Trattasi di una voce di esclusiva competenza delle regioni e delle province autonome. Corrisponde all'importo della lettera F) dell'allegato concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.
Il prospetto relativo alla gestione delle spese rendiconta successivamente, per ogni missione e con specifico riferimento ad ogni programma:
l'ammontare dei residui passivi all'inizio dell'esercizio (RS);
le previsioni definitive di competenza (CP);
le previsioni definitive di cassa (CS);
i pagamenti in conto residui (PR);
i pagamenti in conto competenza (PC);
il totale dei pagamenti (TP) che corrispondono alla somma dei pagamenti in conto residui (PR) e in conto competenza (PC);
i residui complessivamente riaccertati (R), di importo pari ai debiti degli esercizi precedenti definitivamente cancellati nel corso dell'esercizio, e delle riduzioni dei residui passivi. Non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi se non nei casi espressamente consentiti dal paragrafo 9.1 del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria. Le rettifiche in riduzione sono indicate con il segno «-»;
gli impegni già imputati contabilmente all'esercizio cui il rendiconto si riferisce (I), indicati al netto dei debiti che, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui effettuato ai sensi dell'art. 3, comma 4, risultano non esigibili e reimputati agli esercizi in cui le obbligazioni risultano esigibili;
il fondo pluriennale vincolato (FPV) che corrisponde agli impegni imputati agli esercizi successivi finanziati con il fondo pluriennale vincolato;
le economie di competenza (ECP) che corrispondono alle previsioni definitive di competenza (CP) al netto degli impegni (I) e del fondo pluriennale vincolato (FPV);
i residui passivi provenienti da esercizi precedenti (EP) che corrispondono alla differenza tra i residui passivi all'inizio dell'esercizio (RS) al netto dei pagamenti c/residui (PR) ridotti dei residui riaccertati (R);
i residui passivi provenienti dall'esercizio di competenza (EC) che corrispondono agli impegni (I) al netto dei pagamenti in c/competenza (PC);
il totale dei residui passivi da riportare all'esercizio successivo (TR) che corrispondono ai residui passivi provenienti dagli esercizi precedenti (EP) sommati ai residui passivi provenienti dall'esercizio di competenza (EC).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Il prospetto si conclude con la rendicontazione del totale missioni delle spese e del totale generale delle spese con lo stesso specifico riferimento sopra richiamato per i programmi.
Il totale generale delle spese in conto competenza comprende anche il disavanzo di amministrazione e, solo per le regioni e le province autonome, il disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto.

13.2.4 Il rendiconto generale delle spese per missioni

Il prospetto relativo al riepilogo generale delle spese per missioni risulta strutturato come il prospetto relativo alla gestione delle spese, comprese le specifiche evidenziate per ogni programma, ma con riferimento ai soli totali delle missioni.
Il prospetto si conclude con la rendicontazione del totale missioni delle spese e del totale generale delle spese con lo stesso specifico riferimento sopra richiamato per i programmi.
Il totale generale delle spese in conto competenza comprende anche il disavanzo di amministrazione e solo per le regioni e le province autonome il disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto.

13.2.5 Il rendiconto generale delle spese per titoli

Il prospetto relativo al riepilogo generale delle spese per titoli risulta strutturato come il prospetto relativo alla gestione delle spese, comprese le specifiche evidenziate per ogni programma, ma con riferimento ai soli totali dei titoli.
Il prospetto si conclude con la rendicontazione del totale titoli delle spese e del totale generale delle spese con lo stesso specifico riferimento sopra richiamato per i programmi.
Il totale generale delle spese in conto competenza comprende anche il disavanzo di amministrazione e solo per le regioni e le province autonome il disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto.

13.3 Il quadro generale riassuntivo

Il quadro generale riassuntivo fornisce una visione sintetica e globale della gestione finanziaria nel corso dell'esercizio di riferimento e dei relativi risultati, in termini di competenza e di cassa, attraverso il confronto tra le risorse finanziarie disponibili nel corso dell'esercizio e i relativi utilizzi, e consente di verificare, a consuntivo, la realizzazione degli equilibri previsti nel quadro generale riassuntivo del bilancio di previsione.
Gli importi di tutte le voci del quadro generale riassuntivo devono coincidere con quelli delle corrispondenti voci del conto del bilancio, salvo la voce «Disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto ripianato con accensione di prestiti» che indica solo la quota del disavanzo da debito autorizzato e non contratto ripianata nel corso dell'esercizio attraverso l'accensione dei prestiti.
La voce «Utilizzo avanzo di amministrazione» rappresenta la quota del risultato di amministrazione che è stata applicata al bilancio e deve indicare l'importo dello stanziamento definitivo della voce «Utilizzo avanzo di amministrazione» del bilancio di previsione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.
Tutte le voci del prospetto devono essere valorizzate, anche se di importo pari a 0.
Le risorse finanziarie disponibili nel corso dell'esercizio sono rappresentate nella sezione entrate del prospetto, e sono costituite, in termini di competenza, dall'ammontare complessivo degli accertamenti di competenza dell'esercizio classificati per titoli, incrementate dall'importo degli stanziamenti definitivi del risultato di amministrazione applicato al bilancio e del fondo pluriennale vincolato di entrata e, con riferimento alla gestione di cassa, dall'ammontare complessivo delle entrate riscosse nel corso dell'esercizio classificate per titoli, incrementate dal fondo di cassa di inizio anno.
In particolare, la sezione delle entrate evidenzia in termini di competenza e di cassa:
a) l'ammontare delle entrate finali dell'esercizio, costituito dalla somma dei primi cinque titoli,
b) il totale delle entrate dell'esercizio, costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate,
c) l'ammontare delle risorse complessive disponibili nel corso dell'esercizio, rappresentato dalla voce «totale complessivo delle entrate». In termini di competenza, il «totale complessivo delle entrate» è pari alla somma del totale degli accertamenti di cui alla lettera b) con l'importo delle previsioni definitive iscritte in bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato iniziale e l'utilizzo del risultato di amministrazione. In termini di cassa, il «totale complessivo delle entrate» è pari alla somma delle riscossioni dell'esercizio con il fondo di cassa iniziale.
L'utilizzo delle risorse finanziarie nel corso dell'esercizio è rappresentato nella sezione delle spese del prospetto, ed è costituito, in termini di competenza, dall'ammontare complessivo degli impegni di competenza dell'esercizio classificati per titoli incrementati del fondo pluriennale vincolato iscritto in spesa (la sommatoria degli stanziamenti definitivi delle voci relative al fondo pluriennale vincolato del bilancio di previsione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce) e, in presenza di un disavanzo di amministrazione alla fine dell'esercizio precedente, delle risorse destinate al ripiano della quota di disavanzo iscritto nella spesa del bilancio (stanziamenti definitivi). Con riferimento al Disavanzo da debito autorizzato e non contratto, le regioni e le province autonome indicano solo la quota ripianata attraverso l'accensione dei prestiti.
Per quanto riguarda la gestione di cassa, l'utilizzo delle risorse finanziarie nel corso dell'esercizio è costituito dall'ammontare complessivo delle spese pagate nel corso dell'esercizio.
La sezione delle spese evidenzia, in termini di competenza e di cassa:
a) l'ammontare delle spese finali dell'esercizio, costituito dalla somma dei primi tre titoli;
b) il totale delle spese dell'esercizio, costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese;
c) l'ammontare delle risorse complessive utilizzate nel corso dell'esercizio, costituito dalla voce «totale complessivo delle spese». In termini di competenza, il «totale complessivo delle spese» è pari alla somma del totale di cui alla lettera b) con l'ammontare delle risorse destinate al ripiano della quota del disavanzo di amministrazione iscritto come prima voce della spesa del bilancio e della quota del disavanzo da debito autorizzato e non contratto che le regioni e le province autonome hanno ripianato nel corso dell'esercizio attraverso l'accensione dei prestiti. In termini di cassa, il «totale complessivo delle spese» è pari alla somma del totale dei pagamenti dell'esercizio.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

La differenza tra l'ammontare delle risorse complessive disponibili nel corso dell'esercizio e quello delle risorse complessive utilizzate nel corso dell'esercizio rappresenta il risultato di competenza dell'esercizio (avanzo o disavanzo di competenza). In caso di risultato negativo, le regioni e le province autonome indicano nella sezione delle entrate l'eventuale quota del disavanzo di competenza determinata dagli impegni per spesa di investimento finanziati dal debito autorizzato e non contratto che, in quanto autorizzata dalla legge, non rileva ai fini dell'equilibrio di bilancio di cui all' *art. 1, comma 821 della legge n. 145 del 2018* .
Il Quadro generale riassuntivo dedica due appositi riquadri alla determinazione rispettivamente dell'equilibrio del bilancio e dell'equilibrio complessivo:
1) l'equilibrio di bilancio è calcolato al fine di tenere conto degli effetti sulla gestione di competenza derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione definiti dall'art. 42, comma 5, al presente decreto e dall' *art. 187, comma 3-ter, al decreto legislativo n. 267 del 2000* .
L'equilibrio di bilancio è pari al risultato di competenza (avanzo di competenza con il segno +, o il disavanzo di competenza con il segno -) al netto delle risorse accantonate nel bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi al netto del fondo di anticipazione di liquidità, già considerato nell'equilibrio di competenza) e delle risorse vincolate non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.
La voce «Risorse accantonate stanziate nel bilancio dell'esercizio N» corrisponde al totale della colonna c) dell'allegato a/1 al rendiconto concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione» al netto dell'importo riguardante il fondo anticipazione di liquidità (già considerato nel risultato di competenza);
La voce «Risorse vincolate nel bilancio» corrisponde all'importo della prima colonna della riga n) dell'allegato a/2 al rendiconto concernente «Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione».
Il fondo crediti di dubbia esigibilità concorre all'equilibrio di bilancio secondo le modalità previste per la compilazione dell'allegato a/1 al rendiconto concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione». Anche con riferimento all'equilibrio di bilancio, le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, in presenza di un saldo negativo, indicano l'eventuale quota determinata dal debito autorizzato e non contratto che, in quanto autorizzata dalla legge, non rileva ai fini dell'equilibrio di bilancio di cui all' *art. 1, comma 821 della legge n. 145 del 2018* ;
2) l'equilibrio complessivo è calcolato per tenere conto anche degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti effettuate in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio.
L'equilibrio complessivo è pari alla somma algebrica tra l'equilibrio di bilancio (lettera d) del primo riquadro) e il saldo algebrico delle variazioni degli accantonamenti effettuata in sede di rendiconto.
La voce «Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto» è pari al totale della colonna d) dell'allegato a/1 al rendiconto concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione», al netto dell'importo riguardante il fondo anticipazione di liquidità (già considerato nel risultato di competenza). Con riferimento all'equilibrio complessivo, le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, in presenza di un saldo negativo determinato dagli investimenti finanziati dal debito autorizzato e non contratto, che non rileva ai fini dell'equilibrio di bilancio di cui all' *art. 1, comma 821, della legge n. 145 del 2018* , indicano:
la quota dell'equilibrio complessivo negativo che non determina disavanzo di amministrazione in quanto compensata dal risultato positivo della gestione dei residui o dall'utilizzo di fatto del risultato di amministrazione libero non applicato al bilancio;
la quota dell'equilibrio complessivo negativo che determina la formazione o incrementa il disavanzo di amministrazione, che costituisce nuovo disavanzo di amministrazione da DANC.

13.4 La verifica degli equilibri

Il prospetto degli equilibri di bilancio consente di verificare, a consuntivo, la realizzazione degli equilibri previsti nei prospetti degli equilibri del bilancio di previsione, costituiti dagli:
Equilibri di parte corrente, distinti in risultato di competenza di parte corrente, equilibrio di bilancio di parte corrente ed equilibrio complessivo di parte corrente.
Il risultato di competenza di parte corrente è determinato dalla differenza tra le seguenti voci di cui alla lettera a) e quelle di cui alla lettera b):
a) gli impegni riguardanti le spese correnti, le spese per trasferimenti in c/capitale e le quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti (dando evidenza ai rimborsi anticipati), incrementati dell'importo degli stanziamenti definitivi di bilancio relativi al fondo pluriennale vincolato di spesa di parte corrente, al fondo pluriennale vincolato di spesa per gli altri trasferimenti in conto capitale al ripiano del disavanzo e al fondo anticipazioni di liquidità. Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano considerano anche il saldo, se negativo, tra le attività finanziarie - equilibrio complessivo (tra gli accertamenti del titolo 5 e gli impegni del titolo 3 escluse le alienazioni e le acquisizioni di partecipazioni e dei conferimenti di capitale, al netto di eventuali vincoli e accantonamenti relativi alle partite finanziarie);
b) gli accertamenti riguardanti le entrate correnti (i primi tre titoli dell'entrata), i contributi destinati al rimborso dei prestiti, le entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti e le entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili, incrementati dagli stanziamenti definitivi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente iscritto in entrata e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente.
Il prospetto degli equilibri degli enti locali distingue le voci che concorrono al risultato di competenza di parte corrente in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Al fine di tenere conto anche degli effetti derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti di parte corrente previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione di parte corrente il prospetto determina anche l'equilibrio di bilancio di parte corrente pari al risultato di competenza di parte corrente (avanzo di competenza di parte corrente con il segno +, o il disavanzo di competenza di parte corrente con il segno -) al netto delle risorse di parte corrente accantonate nel bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi) e delle risorse vincolate di parte corrente non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.
Il prospetto determina l'equilibrio complessivo di parte corrente che tiene conto anche degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti di parte corrente effettuati in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio. L'equilibrio complessivo di parte corrente è pari alla somma algebrica tra l'equilibrio di bilancio di parte corrente e la variazione degli accantonamenti di parte corrente effettuata in sede di rendiconto.
Equilibri in c/capitale, distinti in risultato di competenza in c/capitale, equilibrio di bilancio in c/capitale ed equilibrio complessivo in c/capitale.
Il risultato di competenza in c/capitale è determinato dalla differenza tra le voci di cui alle seguenti lettera a) e lettera b):
a) gli impegni riguardanti le spese di investimento (al netto dei trasferimenti in c/capitale) e le spese per acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale incrementate dagli stanziamenti definitivi di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato di spesa in c/capitale (al netto del fondo pluriennale vincolato per i trasferimenti in c/capitale) e il fondo pluriennale vincolato per le acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale. Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano considerano anche il disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto ripianato con accensione di prestiti;
b) gli accertamenti riguardanti le entrate in conto capitale (al netto dei trasferimenti in c/capitale, dei contributi destinati al rimborso dei prestiti, delle entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti e delle altre entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge), le alienazioni di partecipazioni e conferimenti di capitale e le accensioni dei prestiti (al netto di quelle destinate all'estinzione anticipata di prestiti), incrementati dagli stanziamenti definitivi di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato in c/capitale di entrata, l'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale. Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano considerano anche il saldo, se positivo, tra le attività finanziarie - equilibrio complessivo (tra gli accertamenti del titolo 5 e gli impegni del titolo 3 escluse le alienazioni e le acquisizioni di partecipazioni e dei conferimenti di capitale, al netto di eventuali vincoli e accantonamenti relativi alle partite finanziarie).
Al fine di tenere conto anche degli effetti derivanti dalla destinazione delle risorse acquisite in bilancio alla costituzione degli accantonamenti in c/capitale previsti dalle leggi e dai principi contabili e al rispetto dei vincoli specifici di destinazione in c/capitale il prospetto determina l'equilibrio di bilancio in c/capitale pari al risultato di competenza in c/capitale (avanzo di competenza in c/capitale con il segno +, o il disavanzo di competenza in c/capitale con il segno -) al netto delle risorse in c/capitale accantonate nel bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi) e delle risorse vincolate in c/capitale non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.
Il prospetto determina anche l'equilibrio complessivo in c/capitale che tiene conto degli effetti derivanti dalle variazioni degli accantonamenti in c/capitale effettuati in sede di rendiconto in attuazione dei principi contabili, nel rispetto del principio della prudenza e a seguito di eventi verificatosi dopo la chiusura dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio. L'equilibrio complessivo in c/capitale è pari alla somma algebrica tra l'equilibrio di bilancio in c/capitale e la variazione degli accantonamenti in c/capitale effettuata in sede di rendiconto.
Il disavanzo da debito autorizzato e non contratto che, ai sensi dell' *art. 40, comma 2-bis, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* , aggiunto dall' *art. 1, comma 937, della legge n. 145 del 2018* , costituisce copertura delle spese di investimento, non rileva ai fini degli equilibri.
l'equilibrio tra le partite finanziarie in termini di competenza, tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, ridotto dell'importo delle previsioni di bilancio definitive di spesa per incremento di attività finanziaria destinato a confluire nel risultato di amministrazione come quota vincolata.
Anche per il saldo tra le partite finanziarie è determinato il risultato di competenza, l'equilibrio di bilancio e l'equilibrio complessivo.
Nel caso di concessioni di crediti o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, il saldo negativo, riferito all'equilibrio complessivo, è finanziato da risorse correnti, mentre l'eventuale saldo positivo delle attività finanziarie, sempre riferito all'equilibrio complessivo, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti.
Il prospetto degli equilibri delle regioni dedica un'apposita sezione alle partite finanziarie e, in caso di risultato di competenza negativo (D/3) determinato da impegni per spesa di investimento finanziati dal debito autorizzato e non contratto formatosi nell'esercizio che, in quanto autorizzato dalla legge, non rileva ai fini dell'equilibrio di bilancio di cui all' *art. 1, comma 821 della legge n. 145 del 2018* , prevede sia indicata la quota determinata dal debito autorizzato e non contratto, distinguendo:
la quota che non incrementa il disavanzo di amministrazione, in quanto compensata dal risultato positivo della gestione dei residui, o dall'utilizzo di fatto del risultato di amministrazione libero non applicato al bilancio;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

la quota che determina la formazione o incrementa il disavanzo di amministrazione che costituisce nuovo disavanzo di amministrazione da DANC.
Infine il prospetto determina il Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali, nel rispetto dei principi contabili.

13.5 Lo stato patrimoniale

Lo stato patrimoniale è il documento contabile di sintesi del sistema di scritture economiche patrimoniali che affianca a fini conoscitivi la contabilità finanziaria, attraverso il quale è rappresentata la composizione qualitativa e quantitativa del patrimonio dell'ente, inteso come complesso coordinato di beni e rapporti giuridici attivi e passivi valutati nell'ipotesi che l'ente sia destinato a perdurare nel tempo (patrimonio di funzionamento).
Lo schema di stato patrimoniale è a sezioni contrapposte (Attivo e Passivo) e s'ispira, pur con alcuni adattamenti, allo schema previsto nel codice civile.
Le voci dello stato patrimoniale sono raggruppate in:
macroclassi, contraddistinte da lettere alfabetiche maiuscole;
classi, identificate da numeri romani;
voci, contraddistinte da numeri arabi;
articolazioni di sottovoci «di cui», identificate da lettere alfabetiche minuscole.
L'attivo patrimoniale rappresenta i «beni e i rapporti giuridici attivi» dell'ente e si articola nelle seguenti macroclassi:
A) Crediti verso lo Stato ed altre amministrazioni pubbliche per la partecipazione al fondo di dotazione;
B) Immobilizzazioni;
C) Attivo circolante;
D) Ratei e risconti.
La classificazione fondamentale dell'attivo patrimoniale riguarda la distinzione tra le Immobilizzazioni e l'Attivo circolante, che consente di individuare gli elementi attivi che compongono il patrimonio in relazione al criterio finanziario del grado di liquidità, secondo cui le attività con durata di utilizzo o scadenza di realizzo superiori all'esercizio sono inserite tra le immobilizzazioni e quelli liquidabili entro il termine di un anno sono considerate di tipo corrente.
Il passivo patrimoniale è classificato nelle seguenti macroclassi, che consentono di individuare la natura degli elementi che lo compongono:
A) Patrimonio netto;
B) Fondi per rischi e oneri;
C) Trattamento di fine rapporto;
D) Debiti;
E) Ratei, risconti e contributi agli investimenti.
Il quadro informativo fornito dallo Stato patrimoniale è arricchito dai conti d'ordine che, suddivisi nella tradizionale distinzione riguardante i rischi, gli impegni e i beni di terzi, registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio dell'ente negli esercizi successivi.
Infine, è da ricordare che lo stato patrimoniale, così come il conto economico, offre la possibilità di acquisire ulteriori informazioni, attraverso la determinazione di margini e indicatori, sui valori contenuti in tali documenti.

13.6 Il conto economico

Il conto economico è il documento contabile di sintesi del sistema di scritture economiche patrimoniali attraverso il quale è possibile confrontare il valore della ricchezza consumata con quello della ricchezza prodotta ed acquisita nel corso della gestione, al fine di determinare il risultato economico dell'esercizio, cioè l'incremento o la riduzione del patrimonio netto dell'ente.
Al termine dell'esercizio il conto economico evidenzia, come differenza tra i ricavi e i proventi di competenza economica dell'esercizio e i costi e gli oneri di competenza economica del medesimo esercizio, il risultato economico, che può essere costituito da un avanzo economico, un disavanzo economico o dal pareggio economico.
Al riguardo è fondamentale sottolineare che le pubbliche amministrazioni non perseguono l'obiettivo di un risultato economico positivo ma l'equilibrio tra componenti positive e negative nel medio periodo. Infatti, in quanto determinato anche dalla potestà di imposizione tributaria o da trasferimenti da altri livelli di governo, il risultato economico delle pubbliche amministrazioni è un indicatore della capacità di mantenere nel tempo un equilibrio tra componenti economiche positive e negative nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, e non della capacità di produrre ricchezza attraverso la propria gestione.
In particolare, la valutazione della performance economica di un ente deve essere effettuata in termini di equità intergenerazionale, che richiede ai contribuenti di ogni generazione di non consumare più risorse di quante ne hanno fornite, in modo da lasciare il patrimonio pubblico, integro nel suo valore, alle generazioni future. A tal fine, è necessario che il conto economico evidenzi non solo i costi/oneri relativi al consumo dei beni a fecondità semplice e dei servizi, cioè delle risorse impiegate per garantire il funzionamento dell'ente, ma anche le potenzialità di servizio cedute dai beni a lento rigiro, di cui deve essere garantito il reintegro.
Nel caso di disavanzo economico o di deficit patrimoniale, la legge non disciplina le modalità di ripiano. Le iniziative necessarie per riequilibrare la situazione economica e patrimoniale dell'ente, devono essere assunte tempestivamente dal Consiglio e dalla Giunta, sulla base di una attenta valutazione delle cause di tale grave criticità, verificando se le azioni previste per il rientro dal disavanzo finanziario, se in essere, consentono anche il conseguimento dell'equilibrio economico e, in caso di deficit patrimoniale, la formazione di risultati economici, in grado, in tempi ragionevoli, di garantirne il ripiano.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Attraverso la forma «scalare», che rappresenta i componenti economici attivi e passivi della gestione raggruppati secondo la loro natura, cioè secondo la causa che li ha provocati, il conto economico consente di conoscere la gestione nel suo divenire, approfondendo le ragioni economiche che hanno determinato la variazione del patrimonio netto dell'ente.
In particolare, lo schema del conto economico consente di seguire la formazione del risultato economico dell'esercizio attraverso una stratificazione dei ricavi/proventi e dei costi/oneri, e la determinazione dei seguenti risultati intermedi che, mantenendo intatta la visione unitaria della gestione, permettono di valutare il contributo fornito dalle diverse aree gestionali:
risultato della gestione;
risultato della gestione finanziaria;
il saldo delle rettifiche di valore delle attività finanziarie;
il risultato della gestione straordinaria.
Il risultato della gestione rappresenta quella parte del risultato economico generata dall'attività tipica dell'ente che, se positiva, evidenzia la capacità di produrre e acquisire risorse sufficienti per svolgere la propria funzione e per effettuare nuovi investimenti, o per finanziare eventuali saldi negativi dell'area finanziaria o straordinaria.
Invece, un risultato della gestione negativo evidenzia uno squilibrio economico che non può protrarsi nel tempo, determinato da una gestione che consuma più risorse di quelle disponibili.
13.7 La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione
Nello schema di rendiconto di gestione l'allegato a) Risultato di amministrazione ha la finalità di dimostrare il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio e la sua composizione.
L'art. 42 del presente decreto e gli *articoli 186* e *187 del decreto legislativo n. 267 del 18 agosto del 2000* (164), dettano la disciplina del risultato di amministrazione, integrata dal punto 9.2 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria.
Il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio è costituito dal fondo di cassa maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, al netto del fondo pluriennale vincolato per spese correnti e per spese in conto capitale. Gli enti che hanno attivato anche il fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie inseriscono nel prospetto anche tale voce.
Il prospetto si presenta suddiviso in due sezioni, la prima riguarda l'ammontare del risultato di amministrazione mentre la seconda la sua composizione.
Poiché il risultato di amministrazione finale è definito come un saldo algebrico, si sottolinea la necessità di determinare le poste che lo compongono nel rispetto della disciplina armonizzata: fondo di cassa, residui attivi, residui passivi e fondo pluriennale vincolato.
In attuazione dell'art. 42 del presente decreto, così come dell' *art. 186 del TUEL* , per i quali il risultato di amministrazione «... non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio ...», il fondo pluriennale vincolato è una posta che riduce il risultato di amministrazione finale (identificata dalla lettera A), concorrendo con il segno (-) alla somma algebrica che lo determina.
Il *primo comma dell'art. 42 citato, come anche l'art. 187 del TUEL* , precisano che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati per poi affermare che: «... Nel caso in cui il risultato dei amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare ...». Pertanto, nella seconda sezione del prospetto, il risultato di amministrazione è articolato nelle diverse quote che lo compongono e la quota libera (identificata dalla lettera E) è determinata come differenza, se positiva, tra l'importo del risultato di amministrazione (lettera A) e le quote accantonate (lettera B), vincolate (lettera C) e destinate agli investimenti (lettera D).
L'utilizzo della quota libera del risultato di amministrazione è disciplinato dal comma 6 dell'art. 42 del presente decreto, dal comma 2 dell' *art. 187 del TUEL* e dal paragrafo 9.2 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, il quale precisa «che la quota libera del risultato di amministrazione può essere utilizzata con il bilancio di 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 ...». Pertanto, la quota libera del risultato di amministrazione è utilizzata nel rispetto di tali priorità.
Se la lettera E) è negativa, l'importo deve essere iscritto nella parte spesa del bilancio di previsione in corso di gestione, come disavanzo da recuperare.
In caso di lettera E) negativa, le regioni indicano nella lettera F) del prospetto l'eventuale quota del disavanzo da debito autorizzato e non contratto, e nel bilancio iscrivono distintamente il disavanzo di amministrazione da ripianare (lettera E al netto della lettera F) e il disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto (lettera F).
L'importo del disavanzo da debito autorizzato e non contratto di cui alla lettera F) corrisponde al totale dell'elenco degli impegni per spese di investimento che lo hanno determinato, descritto nella Relazione sulla gestione.
Come la corretta determinazione delle poste algebriche che lo individuano è la condizione necessaria per rendere certo e veritiero il risultato di amministrazione (lettera A), la precisa definizione delle quote che lo compongono, individuate nel rispetto del presente decreto, è la condizione necessaria per definire l'ammontare certo e veritiero dell'avanzo libero di parte corrente applicabile al bilancio o dell'eventuale disavanzo di amministrazione da ripianare (lettera E).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Gli allegati a/1, a/2 e a/3 al rendiconto riportano l'elenco analitico delle quote del risultato di amministrazione accantonate, vincolate e destinate agli investimenti e consentono di analizzarne e verificarne la corretta determinazione.

13.7.1 Allegato a/1 - Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione

Le quote accantonate del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce sono analiticamente rappresentate nell'allegato a/1 al rendiconto che, con riferimento al fondo anticipazione di liquidità, al fondo perdite società partecipate di cui all' *art. 21 del decreto legislativo n. 175 del 2016* e dall' *art. 1, commi 550 - 552, della legge n. 147/2013* , al fondo contenzioso, al fondo crediti di dubbia e difficile esazione, agli accantonamenti effettuati dalle regioni per i residui perenti, e agli altri accantonamenti, indica, rispettivamente, nelle seguenti colonne:

il capitolo di spesa del bilancio gestionale/PEG e la relativa descrizione. Gli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG indicano solo l'oggetto della spesa (e non il capitolo con la relativa descrizione). Per i fondi accantonati negli esercizi precedenti che non sono stati stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, è indicato «per memoria» il capitolo dell'esercizio in cui il fondo è stato iscritto in bilancio, con la relativa descrizione e l'esercizio di riferimento;

lettera a) - «Risorse accantonate al 1/1/N»: deve essere indicato, per ciascun capitolo, l'importo dell'accantonamento nel risultato di amministrazione alla data del 1° gennaio dell'esercizio che si rendiconta, che deve essere uguale all'ammontare del medesimo fondo nella colonna e) dell'allegato a/1 del rendiconto dell'esercizio precedente. I totali parziali di tale colonna corrispondono agli importi dei fondi indicati nella «Parte accantonata» dell'allegato a) del rendiconto dell'esercizio precedente concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;

lettera b) - «Risorse accantonate applicate al bilancio dell'esercizio N (con segno -)»: deve essere indicato l'importo dello stanziamento definitivo della voce «Utilizzo avanzo di amministrazione» riguardante le quote accantonate del risultato di amministrazione. Tale importo deve essere indicato con il segno (-);

lettera c) - «Risorse accantonate stanziate nella spesa del bilancio dell'esercizio N»: deve essere indicato, per ciascun capitolo, l'importo dello stanziamento definitivo di spesa del bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, riguardante sia l'accantonamento di nuovi fondi finanziati dalle entrate dell'esercizio, sia il «riaccantonamento» dei fondi provenienti dagli esercizi precedenti, applicati in entrata del bilancio come utilizzo del risultato di amministrazione al lordo degli utilizzi;

lettera d) - «Accantonamenti/Utilizzi in sede di rendiconto»: deve essere indicata la somma algebrica degli ulteriori accantonamenti nel risultato di amministrazione effettuati in sede di predisposizione del rendiconto (con il segno +), e delle riduzioni degli accantonamenti effettuati in sede di predisposizione del rendiconto (con il segno -);

lettera e) - «Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/N»: deve essere indicata la somma algebrica degli importi inseriti nelle precedenti quattro voci (e= a+b+c+d). I totali parziali della colonna e) corrispondono agli importi dei rispettivi fondi indicati nella «Parte accantonata» dell'allegato a) del rendiconto, concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Una particolare attenzione deve essere dedicata alla compilazione dei capitoli riguardanti il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), da effettuare tassativamente secondo le seguenti modalità:

1) i primi importi da inserire sono quelli riguardanti le voci delle colonne indicate con le lettere a) ed e), nelle quali devono essere indicate rispettivamente le quote del FCDE accantonate nel risultato di amministrazione degli esercizi (N-1) e (N) determinate nel rispetto dei principi contabili;

2) dopo le lettere a) e e) inserire l'importo della lettera b), nella quale deve essere indicata la quota del FCDE del risultato di amministrazione che è stata applicata al bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce. L'utilizzo del FCDE non richiede l'applicazione al bilancio nella voce «Utilizzo del risultato di amministrazione», in quanto l'utilizzo di tale fondo è registrato in sede di predisposizione del rendiconto riducendo l'importo del FCDE nel risultato di amministrazione in considerazione dei residui attivi cancellati o riscossi nel corso dell'esercizio. Gli enti che iscrivono il fondo crediti in entrata del bilancio per poi riaccantonarlo obbligatoriamente (per lo stesso importo incrementato del nuovo accantonamento previsto in relazione alle entrate che si prevede di accertare), valorizzano l'importo del FCDE applicato al bilancio nella colonna di cui alla lettera b) con il segno (-);

3) se l'importo indicato nella colonna della lettera (e) è minore della somma algebrica degli importi indicati nelle colonne (a) +(b), la differenza è iscritta con il segno (-) nella colonna (d);

4) se l'importo nella colonna della lettera (e) è maggiore della somma algebrica degli importi indicati nelle colonne (a)+(b), la differenza è iscritta con il segno (+) nella colonna (c) entro il limite dell'importo stanziato in bilancio per il FCDE (previsione definitiva). Se lo stanziamento di bilancio non è capiente, la differenza è iscritta nella lettera (d) con il segno (+).

13.7.2 Allegato a/2 - Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione.

Le quote vincolate del risultato di amministrazione sono analiticamente rappresentate nell'allegato a/2 al rendiconto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, i vincoli derivanti dai trasferimenti, i vincoli da mutui e altri finanziamenti e i vincoli formalmente attribuiti dall'ente, come definiti dall'art. 42, comma 5, al presente decreto, e dall' *art. 187, comma 3-ter, del TUEL* e dai principi contabili applicati.

Per ciascuna entrata vincolata del risultato di amministrazione al 1° gennaio e/o al 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, il prospetto riporta:

il capitolo di entrata del bilancio gestionale/PEG di imputazione dell'entrata vincolata e la relativa descrizione. Per le risorse vincolate nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio di riferimento per le quali non è stato previsto il capitolo di entrata nel bilancio del medesimo esercizio è indicato, «per memoria», il capitolo di entrata dell'esercizio in cui l'entrata è stata accertata. Gli enti locali che ai sensi dell' *art. 169,*

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

comma 3, del TUEL non adottano il PEG indicano solo l'oggetto dell'entrata (e non il capitolo e la relativa descrizione). Per le risorse destinate al cofinanziamento nazionale per le quali non è possibile fare riferimento ad uno specifico capitolo di entrate, nella colonna «Capitolo di entrata» si indica «Cof. Naz.». Per le entrate vincolate accertate negli esercizi 2018 e precedenti è possibile indicare solo l'oggetto delle entrata e non il capitolo con la relativa descrizione;
il capitolo di spesa del bilancio gestionale/PEG di imputazione delle spese finanziate da entrate vincolate e la relativa descrizione. Il capitolo di spesa con la relativa descrizione non è indicato:
da parte degli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG. Tali enti indicano solo l'oggetto della spesa;
quando l'entrata vincolata finanzia più capitoli di spesa, in tali casi gli importi relativi alle lettere da d) a i) sono aggregati e riferiti ad un unico oggetto della spesa. L'elenco analitico dei capitoli di spesa riguardanti tali spese è riportato nella Relazione sulla gestione, seguendo lo schema dell'allegato a/2;
quando la spesa finanziata dalle entrate vincolate non è stata stanziata in bilancio, ad esempio nel caso dell'accertamento di un'entrata non prevista in bilancio effettuato dopo i termini previsti per le variazioni di bilancio dall'art. 51, comma 6, del presente decreto e dall' *art. 175, comma 3, del TUEL* , o nel caso di entrate vincolate nel risultato di amministrazione di inizio anno non applicate al bilancio in entrata e in spesa.
lettera a) - «Risorse vinc. nel risultato di amministrazione al 1/1/N»: deve essere indicato l'importo della specifica entrata vincolata nel risultato di amministrazione alla data del 1° gennaio dell'esercizio che si rendiconta che deve essere uguale all'ammontare della corrispondente entrata vincolata della lettera i) dell'allegato a/2 del rendiconto dell'esercizio precedente. I totali parziali di tale colonna, al netto delle relative quote accantonate, corrispondono agli importi delle quote vincolate, indicati nell'allegato a) del rendiconto dell'esercizio precedente concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
lettera b) - «Risorse vincolate applicate al bilancio dell'esercizio N»): deve essere indicato l'importo delle entrate che sono state applicate definitivamente al bilancio di previsione dell'esercizio alla voce «Utilizzo avanzo di amministrazione» (con il segno +). La voce non comprende l'importo degli eventuali residui attivi vincolati cancellati nel corso dell'esercizio o l'ammontare del vincolo su quote del risultato di amministrazione eliminato nel corso dell'esercizio;
lettera c) «Entrate vincolate accertate nell'esercizio N»: deve essere indicato l'importo delle entrate con specifico vincolo di destinazione accertate con imputazione all'esercizio cui il rendiconto si riferisce;
lettera d) - «Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione»: deve essere indicato l'importo degli impegni imputati all'esercizio cui il rendiconto si riferisce finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione. La voce non comprende gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;
lettera e) - «Fondo plur. vinc. al 31/12/N finanziato da entrate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione»: deve essere indicato l'ammontare complessivo degli stanziamenti definitivi riguardanti il fondo pluriennale di spesa finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio e dalla quota vincolata del risultato di amministrazione. La voce non comprende le quote del fondo pluriennale vincolato di spesa finanziate dal fondo pluriennale di entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;
lettera f) - «Cancellazione di residui attivi vincolati o eliminazione del vincolo su quote del risultato di amministrazione (+) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse vincolate (-)»: deve essere indicata la somma algebrica dell'importo dei residui attivi vincolati cancellati definitivamente e/o meramente stralciati dal conto del bilancio (con il segno +), dell'importo dei vincoli eliminati dal risultato di amministrazione (con il segno +) e dell'importo dei residui passivi cancellati finanziati da entrate vincolate (con il segno -). Ai fini di questa tabella non produce effetti l'eliminazione definitiva dei residui attivi stralciati negli esercizi precedenti dal conto del bilancio e l'eliminazione definitiva dei residui passivi perenti delle regioni;
lettera g) - «Cancellazione nell'esercizio N di impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio N-1 non reimpegnati nell'esercizio N»: deve essere indicato l'importo degli impegni finanziati dal fondo pluriennale di entrata, cancellati dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Non si indicano le cancellazioni degli impegni effettuati prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente i cui effetti sono già considerati nella colonna (a) concernente il risultato di amministrazione al 1° gennaio, oltre che nel fondo pluriennale di spesa dell'esercizio precedente e del fondo pluriennale vincolato di entrata dell'esercizio in corso;
lettera h) - «Risorse vincolate nel bilancio al 31/12/N»: deve essere indicata la somma degli importi delle colonne (b), (c) e (g) al netto degli importi delle (d) ed (e), in quanto rappresenta l'importo delle entrate vincolate acquisite dal bilancio cui il rendiconto si riferisce (come quota del risultato di amministrazione applicata al bilancio e come accertamenti di entrate vincolate), che non è stato speso nel corso dell'esercizio attraverso impegni o costituzione del FPV di spesa;
lettera i) - «Risorse vincolate nel risultato di amministrazione al 31/12/N»: deve essere indicata la somma algebrica: (h)= (a)+(c -(d)-(e)-(f)+(g), che corrisponde all'importo delle quote vincolate nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto.
Per evitare che le medesime entrate siano considerate nel risultato di amministrazione, sia tra le quote accantonate sia tra le quote vincolate, peggiorando l'importo della lettera E), le successive voci del prospetto consentono di determinare l'ammontare delle entrate vincolate al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti. A tal fine, per ciascuna tipologia di vincolo, sono compilate le seguenti righe:
lettere m, da m/1 a m/5 - «Totale quote accantonate riguardanti le risorse vincolate»:
nella prima colonna di tutte le righe identificate dalla lettera m) devono essere indicati gli importi degli accantonamenti effettuati nel bilancio dell'esercizio N a valere della specifica tipologia di entrate vincolate considerata (da m/1 a m/5). Si tratta di una quota, riferita alla specifica tipologia di entrate vincolate

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

considerata, del totale della colonna c) «Accantonamenti stanziati nell'esercizio N» della tabella concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione»;
nella seconda colonna di tutte le righe identificate dalla lettera m) devono essere indicati gli importi accantonati nel risultato di amministrazione dell'esercizio N a valere della specifica tipologia di entrate vincolate considerata (da m/1 a m/5). Si tratta di una quota, riferita alla specifica tipologia di entrate vincolate considerata, del totale della colonna e) «Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/N» della tabella concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione». I fondi di riserva e i fondi speciali non confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione.
lettere n, da n/1 a n/5 - "«Totale risorse vincolate al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti»:
nella prima colonna di tutte le righe identificate dalla lettera n) deve essere inserita la differenza tra l'importo dei totali parziali delle voci da l1) a l5) della colonna h) «Risorse vincolate nel bilancio al 31/12/N» e l'importo della prima colonna della voce correlata «Quote accantonate riguardanti le risorse vincolate (m)», che rappresenta il totale delle risorse vincolate acquisite in bilancio nel corso dell'esercizio e non spese al netto di quelle che non sono state oggetto di accantonamento;
nella seconda colonna di tutte le righe identificate dalla lettera n) deve essere inserita la differenza tra l'importo dei totali parziali da l1) a l5) della colonna i) «Risorse vincolate nel risultato di amministrazione al 31/12/N» e l'importo della seconda colonna della voce correlata «Quote accantonate riguardanti le risorse vincolate (m)», che rappresenta il totale delle risorse vincolate nel risultato amministrazione al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti. Tali differenze corrispondono agli importi delle quote vincolate indicati nell'allegato a) del rendiconto concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.
13.7.3 Allegato a/3 - Elenco analitico delle risorse destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione.
Le quote destinate agli investimenti del risultato di amministrazione, come definite dall'art. 42, comma 4, al presente decreto, e dall' *art. 187, comma 1, del TUEL* , sono rappresentate nell'allegato a/3 al rendiconto.
Per ciascuna entrata destinata agli investimenti ancora non impegnata alla data del 1° gennaio e/o del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, il prospetto indica:
il capitolo di entrata del bilancio gestionale/PEG di imputazione dell'entrata destinata agli investimenti e la relativa descrizione. Per le entrate destinate agli investimenti presenti nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio di riferimento (N) per le quali non è previsto il capitolo di entrata è indicato «per memoria» il capitolo di entrata dell'esercizio in cui l'entrata è stata accertata. Gli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG indicano solo l'oggetto dell'entrata, e non il capitolo con la descrizione. Per le entrate destinate agli investimenti accertate negli esercizi 2018 e precedenti è possibile indicare solo l'oggetto delle entrata, e non il capitolo con la descrizione;
il capitolo di spesa del bilancio gestionale/PEG di imputazione delle spese finanziate da entrate destinate agli investimenti e la relativa descrizione. Il capitolo di spesa con la relativa descrizione non è indicato:
da parte degli enti locali che ai sensi dell' *art. 169, comma 3, del TUEL* non adottano il PEG. Tali enti indicano solo l'oggetto della spesa;
quando l'entrata destinata agli investimenti finanzia più capitoli di spesa, in tali casi gli importi relativi alle lettere da c) a f) sono aggregati e riferiti ad un unico oggetto della spesa. L'elenco analitico dei capitoli di spesa riguardanti tali spese è riportato nella Relazione sulla gestione, seguendo lo schema dell'allegato a/3;
quando la spesa finanziata dalle entrate destinate agli investimenti non è stata stanziata in bilancio, ad esempio nel caso dell'accertamento di un'entrata non prevista in bilancio effettuato dopo i termini previsti per le variazioni di bilancio dall'art. 51, comma 6, del presente decreto e dall' *art. 175, comma 3, del TUEL* , o nel caso di entrate destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione di inizio anno che non sono state applicate al bilancio in entrata e in spesa.
lettera a) - «Risorse destinate agli investim. al 1/1/N»: deve essere indicato l'importo della specifica entrata destinata agli investimenti nel risultato di amministrazione alla data del 1° gennaio dell'esercizio che si rendiconta che deve essere uguale all'ammontare della medesima entrata destinata agli investimenti della lettera f) dell'allegato a/3 del rendiconto dell'esercizio precedente. Il totale della colonna a), al netto delle relative quote accantonate, corrisponde all'importo della voce «Totale parte destinata agli investimenti (D)» dell'allegato a) del rendiconto dell'esercizio precedente concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
lettera b) - «Entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio N»): deve essere indicato l'importo delle entrate destinate agli investimenti accertate con imputazione all'esercizio cui il rendiconto si riferisce;
lettera c) - «Impegni eserc. N finanziati da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione»: deve essere indicato l'importo degli impegni imputati all'esercizio cui il rendiconto si riferisce finanziati da entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio o da quote del risultato di amministrazione destinate agli investimenti. La voce non comprende gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;
lettera d) - «Fondo plurien. vinc. al 31/12/N finanziato da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione»: deve essere indicato l'ammontare complessivo degli stanziamenti definitivi riguardanti il fondo pluriennale di spesa finanziati da entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio e dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. La voce non comprende le quote del fondo pluriennale vincolato di spesa finanziate dal fondo pluriennale di entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;
lettera e) - «Cancellazione di residui attivi costituiti da risorse destinate agli investimenti o eliminazione della destinazione su quote del risultato di amministrazione (+) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse destinate agli investimenti (-) (gestione dei residui)»: deve essere indicata la somma algebrica dell'importo dei residui attivi costituiti da risorse destinate agli investimenti cancellati definitivamente e/o

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

meramente stralciati dal conto del bilancio (con il segno +), dell'importo delle destinazioni agli investimenti eliminati dal risultato di amministrazione (con il segno +) e dell'importo dei residui passivi cancellati finanziati da entrate destinate agli investimenti (con il segno -). Ai fini di questa tabella non produce effetti l'eliminazione definitiva dei residui attivi stralciati in precedenza dal conto del bilancio e l'eliminazione definitiva dei residui passivi perenti delle regioni;
lettera f) - «Risorse destinate agli investim. al 31/12/N»: deve essere indicata la somma algebrica: (f)= (a) +(b) - (c)-(d)-(e), che corrisponde all'importo complessivo delle quote destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto.
Per evitare che le medesime entrate siano considerate due volte nel risultato di amministrazione, sia tra le quote accantonate sia nelle quote destinate agli investimenti, peggiorando l'importo della lettera E) rispetto alla situazione finanziaria effettiva dell'ente, le successive voci del prospetto consentono di determinare l'ammontare delle entrate destinate agli investimenti al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti. A tal fine sono compilate le seguenti voci:
nella riga identificata con la lettera g) - «Totale quote accantonate nel risultato di amministrazione riguardanti le risorse destinate agli investimenti»: deve essere indicato il totale dei fondi accantonati nel risultato di amministrazione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce a valere di entrate destinate agli investimenti. Sono le quote destinate agli investimenti del totale della colonna e) «Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/N» dell'allegato a/1 concernente «Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione». I fondi di riserva e i fondi speciali non confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione.
nella riga identificata con la lettera h) - «Totale risorse destinate nel risultato di amministrazione al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti»: deve essere indicata la differenza tra il totale della colonna f) e l'importo della lettera g). Tale differenza corrisponde all'importo della voce «Totale parte destinata agli investimenti (D)» dell'allegato a) del rendiconto concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

13.8 Il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato

L'allegato concernente la composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato rappresenta contabilmente la gestione del fondo pluriennale vincolato nel corso dell'esercizio, evidenziando la distanza temporale intercorrente tra le risorse accertate ed il loro effettivo impiego, ovvero i tempi di realizzazione delle spese pubbliche finanziati da risorse acquisite anticipatamente dall'ente.
In particolare, con riferimento a ciascuna missione e programma, il prospetto evidenzia:
a) nella prima colonna, l'importo del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata del conto del bilancio, rappresentativo delle risorse accertate negli esercizi precedenti e destinate alla copertura di impegni registrati negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio considerato nel rendiconto e agli esercizi successivi. Ciascuna voce di tale colonna corrisponde a quelle dell'ultima colonna dell'allegato al rendiconto dell'esercizio precedente concernente il fondo pluriennale vincolato, mentre il totale di tale colonna, corrisponde alla somma delle voci iscritte in entrata del bilancio di previsione, riguardanti il fondo pluriennale vincolato (di parte corrente, in conto capitale e, se costituito, per incremento di attività finanziarie);
b) nella seconda colonna, l'ammontare delle «Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio cui il rendiconto si riferisce». Al riguardo si ricorda che la corretta gestione del fondo pluriennale vincolato richiede che il sistema informativo contabile dell'ente sia in grado di individuare, per ciascun programma, gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato, distinguendoli per esercizio di imputazione.;
c) nella terza colonna, gli impegni di competenza dell'esercizio cancellati dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Trattasi di impegni registrati negli esercizi precedenti e imputati all'esercizio cui il rendiconto si riferisce;
d) nella quarta colonna, gli impegni di competenza degli esercizi successivi cancellati dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente;
e) nella quinta colonna l'ammontare del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata del conto del bilancio utilizzato per la copertura degli impegni imputati agli esercizi successivi cui il rendiconto si riferisce. Tale colonna è compilata, per ciascun programma, come differenza tra la prima colonna e le tre successive;
f) nelle successive colonne, gli impegni registrati nel corso dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto con imputazione agli esercizi successivi, finanziati da entrate vincolate accertate imputate al medesimo esercizio o dall'utilizzo del risultato di amministrazione. Tali importi devono corrispondere ad obbligazioni giuridiche esigibili negli esercizi successivi, salvo i casi in cui i principi contabili consentono la formazione del fondo pluriennale vincolato in assenza di obbligazioni giuridiche;
g) nell'ultima colonna, l'importo complessivo del fondo pluriennale alla fine dell'esercizio, rappresentativo degli impegni imputati agli esercizi successivi finanziati da entrate accertate di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto e degli esercizi precedenti, rappresentate appunto dal fondo pluriennale vincolato. Ciascuna voce di tale colonna corrisponde all'ammontare complessivo degli stanziamenti di spesa definitivi riguardanti il fondo pluriennale di ciascuna missione/programma del conto di bilancio, ed è pari alla somma degli importi delle colonne dalla quinta all'ottava.

13.9 Il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Il prospetto concernente la composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, fornisce una rappresentazione sintetica dei residui attivi alla fine dell'esercizio di riferimento, e dei relativi accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, classificati a livello di tipologia, indipendentemente dal livello di analisi dei crediti, utilizzato dall'ente per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

La determinazione del FCDE, nel rendiconto di gestione, è disciplinata dal principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria nel punto 3.3 e nell'esempio n. 5 dell'appendice tecnica allo stesso principio contabile.
Il prospetto è articolato nelle seguenti otto colonne.
Le prime due colonne riportano il codice e la descrizione della tipologia di entrata, secondo la classificazione adottata per il bilancio. In particolare, nella seconda colonna viene data evidenza delle quote che non richiedono l'accantonamento al fondo in quanto considerate entrate di sicura esigibilità.
La colonna (a) e la colonna (b) evidenziano rispettivamente i residui formatisi nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto e i residui attivi degli esercizi precedenti, consentendo di conoscere, a livello di tipologia, la vetustà dei crediti e di valutare, anche in relazione a tale composizione, il livello di prudenza adottato dall'ente nella decisione della determinazione dell'accantonamento effettivo al FCDE.
La colonna (c) espone il totale della somma delle colonne (a) e (b) evidenziando il totale dei residui attivi da considerare per la determinazione dell'accantonamento.
La colonna (d) evidenzia l'ammontare dell'accantonamento minimo obbligatorio al fondo crediti di dubbia esigibilità, nel rispetto del principio contabile applicato, in relazione alla specifica tipologia.
Nella colonna (e) risulta l'accantonamento effettivo al fondo deciso dall'ente, che potrà essere maggiore o uguale a quanto determinato nella colonna (d) e deve corrispondere all'importo accantonato nel risultato di amministrazione, rappresentato nell'allegato al rendiconto concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.
L'accantonamento deciso dall'ente risultante dalla colonna (e) potrà essere minore di quanto risultante dalla colonna (d) solamente nel caso, previsto dal principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, di utilizzo del metodo semplificato, per la determinazione dell'accantonamento, possibile solo fino all'esercizio 2018 e nel rispetto delle indicazioni del citato principio.
Nell'ultima colonna (f) deve essere indicata, per ogni tipologia, la percentuale di accantonamento al FCDE determinata dal rapporto tra il FCDE effettivamente accantonato dall'ente nel risultato di amministrazione e il totale dei residui attivi al 31 dicembre dell'esercizio di riferimento del rendiconto.
Il prospetto, nel rispetto della disciplina armonizzata, presenta la distinzione del totale del FCDE con riferimento alla quota in conto capitale e quella di parte corrente.
Con una nota (n) il prospetto chiarisce che nella quota corrente del FCDE, accantonato nel rendiconto di gestione, è compreso anche l'accantonamento riguardante i crediti del titolo V riferito a entrate da riduzione di attività finanziarie.
Il prospetto consente inoltre di dimostrare la composizione del fondo svalutazione crediti accantonato nelle scritture di contabilità economico patrimoniale, nel rispetto del paragrafo 4.20 principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale, Allegato 4/3 al presente decreto, evidenziando la quota del fondo svalutazione crediti:
corrispondente all'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità;
riguardante i crediti stralciati dalle scritture finanziarie;
riguardante i crediti che in contabilità finanziaria sono stata accertati con imputazione agli esercizi successivi concernenti il titolo 5 e derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3.
Il principio contabile applicato prevede anche che l'accantonamento al fondo svalutazione crediti può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.
Non risulta 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.

13.10 La relazione sulla gestione

13.10.1. La Relazione alla gestione è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio. Contiene ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili ed illustra:
a) i criteri di valutazione utilizzati;
b) le principali voci del conto del bilancio;
c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
d-bis) l'elenco degli impegni per spese di investimento di competenza dell'esercizio finanziati col ricorso al debito non contratto (solo per le regioni);
d-ter) l'elenco degli impegni per spese di investimento che hanno determinato il disavanzo da debito autorizzato e non contratto alla fine dell'anno, distintamente per esercizio di formazione (solo per le regioni);
e) le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti di cui al comma 4, lettera n);
f) l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;
g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;
h) l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;
i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;
j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;
k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell' *art. 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350* ;
m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;
n) gli elementi richiesti dall' *art. 2427 e dagli altri articoli del codice civile* , nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;
o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

13.10.2 Le quote vincolate, accantonate e destinate nel risultato di amministrazione.

La relazione sulla gestione riepiloga e illustra gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio e gli elenchi analitici delle quote vincolate, accantonate e destinate agli investimenti che compongono il risultato di amministrazione di cui agli allegati a/1, a/2 e a/3, descrivendo con riferimento alle componenti più rilevanti:
a) la gestione delle entrate vincolate e destinate agli investimenti provenienti dagli esercizi precedenti, confluite nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio oggetto di rendiconto: l'importo applicato al bilancio, le spese impegnate e pagate nel corso dell'esercizio di riferimento finanziate da tali risorse, la cancellazione dei residui, il loro importo alla fine dell'esercizio e le cause che non hanno ancora consentito di spenderle;
b) le riduzioni dei fondi provenienti dagli esercizi precedenti, distinguendo gli utilizzi effettuati nel rispetto delle finalità e le riduzioni determinate dal venire meno dei rischi e delle passività potenziali per i quali erano stati accantonati;
c) la formazione di nuove economie di spesa finanziate da entrate vincolate e destinate agli investimenti accertate nel corso dell'esercizio: il loro importo e le cause che hanno determinato le economie di spesa;
d) le motivazioni della costituzione di nuovi e maggiori accantonamenti finanziati da entrate accertate nel corso dell'esercizio, indicando, per quelli effettuati in sede di predisposizione del rendiconto, se tali accantonamenti hanno determinato un incremento del disavanzo di amministrazione e le cause che non hanno consentito di effettuarli nel bilancio;
Nella relazione della gestione sono altresì riportati gli elenchi analitici dei capitoli di spesa finanziati da un unico capitolo di entrata vincolata o da un unico capitolo di entrata destinata agli investimenti, che negli allegati a/2 e a/3 sono stati aggregati in un'unica voce.
L'elenco analitico di tali capitoli segue gli schemi previsti per gli allegati a/2 e a/3.
Infine la Relazione da atto della congruità di tutti gli accantonamenti nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce e le motivazioni delle eventuali differenze rispetto agli accantonamenti minimi obbligatori previsti dai principi contabili.

13.10.3 Gli enti in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio descrivono nella relazione sulla gestione le cause che hanno determinato tale risultato, gli interventi assunti in occasione dell'accertamento del disavanzo di amministrazione presunto o di successive rideterminazioni del disavanzo di amministrazione presunto, e le iniziative che si intende assumere a seguito dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo.
Gli enti che erano già in disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente illustrano altresì le attività svolte nel corso dell'esercizio per il ripiano di tale disavanzo, segnalando se l'importo del disavanzo al 31 dicembre è migliorato rispetto a quello risultante nell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto in via definitiva nel bilancio di previsione alla voce «Disavanzo di amministrazione».
Nel caso in cui tale miglioramento non sia stato realizzato, la relazione sulla gestione indica l'importo del disavanzo applicato al bilancio di previsione (alla voce «Disavanzo di amministrazione») che non è stato ripianato, distinguendolo dall'eventuale importo dell'ulteriore disavanzo formatosi nel corso dell'esercizio, secondo le modalità previste dal paragrafo 9.2.26 del principio applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2).
Con riferimento al disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui l' *art. 4, comma 5, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, del 2 aprile 2015* , concernente i criteri e le modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015, prevede «La relazione sulla gestione al rendiconto analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo il disavanzo riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione. La relazione analizza altresì la quota ripianata dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all' *art. 3, comma 13, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011* . In caso di mancato recupero del disavanzo, la relazione indica

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

le modalità di copertura da prevedere in occasione dell'applicazione al bilancio in corso di gestione delle quote non ripianate».
Pertanto, la relazione sulla gestione descrive la composizione del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio individuato nell'allegato a) al rendiconto (lettera E), se negativo e, per ciascuna componente del disavanzo proveniente dal precedente esercizio, indica le quote ripianate nel corso dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce in attuazione delle rispettive discipline e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione in corso di gestione.
Tali indicazioni sono sinteticamente riepilogate nelle seguenti tabelle:
Scarica il file
Con riferimento agli enti locali, si richiama l'ultimo periodo dell' *art. 188, comma 1, del TUEL* , il quale prevede che l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.
13.10.4 Le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano che nel corso dell'esercizio hanno autorizzato spese di investimento con copertura costituita da debito da contrarre solo per far fronte a esigenze effettive di cassa, dopo avere dato evidenza di avere registrato, nell'ultimo anno, valori degli indicatori annuali di tempestività dei pagamenti calcolati e pubblicati secondo le modalità stabilite dal *decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014* , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, rispettosi dei termini di pagamento di cui all' *art. 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231* , e successive modificazioni, inseriscono nella relazione sulla gestione le seguenti tabelle, al fine di rappresentare la correlazione tra gli investimenti e il nuovo debito autorizzato e non contratto;
1) L'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti dell'esercizio precedente, riferito all'intero bilancio, calcolato e pubblicato secondo le modalità stabilite dal *decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014* , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, sono rispettosi dei termini di pagamento di cui all' *art. 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231* , e successive modificazioni:

	N-1
Gestione sanitaria accentrata (dalla scadenza della fattura) Gestione ordinaria (dalla scadenza della fattura)	
Gestione Complessiva (GSA+ordinaria dalla scadenza della fattura	

2) Analisi degli investimenti di competenza dell'esercizio per fonte di copertura

INVESTIMENTI DELL'ESERCIZIO PER FONTE DI COPERTURA	Impegni imputati all'esercizio N cui si riferisce il rendiconto	Impegni imputati all'esercizio N+1	Impegni imputati all'esercizio N+2	Impegni imputati agli esercizi successivi	Totale impegni per fonte di copertura
Investimenti finanziati dal risultato di amministrazione					
Investimenti finanziati dal Fondo pluriennale vincolato di entrata					
Investimenti finanziati da entrate correnti (Titoli 1, 2 e 3)					
Investimenti finanziati dalle entrate in c/ capitale					
Investimenti finanziati da entrate per partite finanziarie					
Investimenti finanziati da debito accertato					
Investimenti finanziati da debito autorizzato e non contratto che peggiorano il disavanzo di amministrazione					
Investimenti finanziati da debito autorizzato e non contratto che non peggiorano il disavanzo di amministrazione (il disavanzo di competenza è compensato da....indicare se trattasi					

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

della gestione positiva dei residui, della riduzione del risultato di amministrazione non applicato al bilancio) (162)					
Totale investimenti dell'esercizio					

3) Elenco degli impegni per spese di investimento di competenza dell'esercizio finanziati col ricorso al debito autorizzato e non contratto (lettera d-bis del comma 6 dell' *articolo 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*)

Capitolo bilancio gestionale	Descrizione capitolo	Numero impegno	Impegni imputati all'esercizio N cui si riferisce il rendiconto finanziati da debito autorizzato e non contratto	Importo pagato	Residui passivi da rinviare all'esercizio successivo
	A) impegni per spese di investimento di competenza dell'esercizio finanziati col ricorso al debito autorizzato e non contratto che peggiorano il risultato di amministrazione B) impegni per spese di investimento di competenza dell'esercizio finanziati col ricorso al debito autorizzato e non contratto che non peggiorano il disavanzo di amministrazione (162)				
Totale					

La formazione di nuovi residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto non è coerente con la funzione di tale istituto contabile, di evitare la formazione di debiti da parte delle regioni che hanno giacenze di cassa, a meno di contenziosi o di impegni liquidabili in attesa della fattura.

13.10.5 Nel caso in cui il risultato di amministrazione al 31 dicembre sia negativo e sia costituito, per l'intero importo o per una quota, da disavanzo da debito autorizzato, le regioni e Province autonome di Trento e di Bolzano inseriscono nella relazione sulla gestione il seguente elenco degli impegni per spese di investimento che hanno determinato il disavanzo di amministrazione da debito autorizzato e non contratto alla fine dell'anno, distintamente per esercizio di formazione.

L'elenco comprende anche gli impegni per investimenti finanziati da debito autorizzato e non contratto cancellati per perenzione fino al rendiconto 2015, che determinano «disavanzo di amministrazione da debito autorizzato e non contratto» in quanto considerati nella quota vincolata del risultato di amministrazione o nel fondo perenti.

Elenco degli impegni per spese di investimento che hanno determinato il disavanzo di amministrazione da debito autorizzato e non contratto alla fine dell'anno, distintamente per esercizio di formazione (lettera d-ter del comma 6 dell' *art. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*)

Esercizio di formazione dell'impegno	Capitolo bilancio gestionale	Descrizione capitolo	Numero impegno	Importo impegno finanziato da debito autorizzato e non contratto	Importo pagato alla fine dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce	Residui passivi da rinviare all'esercizio successivo
Totale (*)						

La somma del totale impegnato deve corrispondere all'ammontare del disavanzo da debito autorizzato e non contratto alla data di riferimento del rendiconto (Lettera F dell'allegato concernente il risultato di amministrazione)

La presenza di residui passivi, in particolare di quelli risalenti ad esercizi precedenti, finanziati da debito autorizzato e non contratto non è coerente con la funzione di tale istituto contabile di evitare la formazione di debiti da parte delle regioni che hanno giacenze di cassa, a meno di contenziosi, di impegni liquidabili

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

in attesa della fattura e di impegni che, ai sensi dell'art. 3, commi 4 e 7, del presente decreto, sono stati esclusi dal riaccertamento straordinario e del riaccertamento ordinario al 31 dicembre 2015.

Appendice tecnica

Scarica il file

---

(158) Il Consiglio ECOFIN del 7 settembre 2010 ha definito il ciclo di programmazione in ambito europeo attraverso l'introduzione del semestre europeo che, al fine di garantire il coordinamento preventivo delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri, la trasmissione alla Commissione degli obiettivi programmatici di finanza pubblica e le politiche economiche e di bilancio di ciascun Paese, in una fase antecedente la loro attuazione a livello di singolo Stato. Per questa ragione, entro la fine del mese di aprile, ciascun Paese trasmette alle autorità europee il Programma di Stabilità (PS) e il Programma Nazionale di Riforma (PNR). Il semestre europeo concentra il ciclo della programmazione nel primo semestre di ciascun anno, lasciando alla seconda parte dell'esercizio l'adozione delle misure programmate, ed è articolato secondo il seguente schema:

- nel mese di gennaio, la Commissione europea elabora l'analisi annuale sulla crescita in cui fornisce l'indagine sulle prospettive macroeconomiche e formula le proposte strategiche per l'economia europea15;
- nel mese di marzo, la Commissione europea predispone un rapporto sulla base del quale il Consiglio europeo indica i principali obiettivi di politica economica per l'Unione europea e l'Area euro e le possibili strategie di riforma per conseguire tali obiettivi (c.d. linee guida);
- nel mese di aprile, gli Stati membri, tenuto conto delle indicazioni fornite, comunicano alla Commissione i propri obiettivi di medio termine e le principali azioni di riforma che intende adottare con l'aggiornamento del Programma di stabilità e del Programma nazionale di riforma;
- nei mesi di giugno e luglio, il Consiglio Europeo e il Consiglio dei Ministri finanziari, sulla base della valutazione dei Programmi di stabilità, forniscono indicazioni specifiche per ciascun Paese. Il Consiglio, nel caso in cui ritenga necessaria una modifica degli obiettivi di medio termine e le misure indicate per il loro conseguimento, inviterà lo Stato membro a rivedere il programma presentato;
- nei mesi successivi, ciascuno Stato membro, tenuto conto delle raccomandazioni e delle decisioni del Consiglio e della Commissione, predispone il bilancio e le misure di politica economica finalizzate al loro conseguimento.

Il programma di stabilità deve indicare gli obiettivi programmatici di finanza pubblica almeno per un triennio, nominali e strutturali; l'obiettivo di debito pubblico; le analisi di sensitività del debito a differenti scenari di crescita e di tassi di interesse, la ripartizione per livelli di governo degli obiettivi di finanza pubblica, un'articolazione per i principali aggregati di entrate ed uscite del bilancio pubblico e il dettaglio della manovra necessaria a conseguire gli obiettivi in ciascun anno del periodo di previsione.

(159) In attuazione dell'articolo 40, commi 1 e 2 del presente decreto, le regioni hanno finanziato i propri investimenti con il "debito autorizzato e non contratto" fino all'esercizio 2015. Ai sensi di quanto previsto dal *comma 688-bis, dell'articolo 1, della legge 208/2015* , nell'esercizio 2016, le regioni in regola con in tempi di pagamento dei propri debiti commerciali hanno avuto la possibilità di utilizzare tale forma di copertura dei propri investimenti. L'articolo 40, comma 2-bis prevede che, a decorrere dall'esercizio 2018, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano che nell'ultimo anno hanno registrato valori degli indicatori annuali di tempestività dei pagamenti calcolati e pubblicati secondo le modalità stabilite dal *decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014* , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, rispettosi dei termini di pagamento di cui all' *articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231* , e successive modificazioni, possono autorizzare spese di investimento la cui copertura è costituita da debito da contrarre solo per far fronte a esigenze effettive di cassa.

(160) Indicare il numero effettivo di giorni in caso di estinzione in corso di anno.

(161) La seconda e terza componente sono eventuali. Non esistono se non sono previste riduzioni permanenti delle spese correnti o incrementi delle aliquote tributarie.

(162) Non si forma Disavanzo di amministrazione da debito autorizzato e non contratto (DANC) se il risultato di competenza negativo formatosi nell'esercizio a seguito degli impegni dell'esercizio per investimenti finanziati da debito autorizzato e non contratto è compensato dal risultato positivo della gestione dei residui, dall'utilizzo di fatto del risultato di amministrazione libero non applicato al bilancio. (NDR: Il testo della presente nota, non pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, è quello riportato nel sito internet della Ragioneria Generale dello Stato).

(163) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. a), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* e modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. da a) ad h), Decreto 20 maggio 2015* , dall' *art. 1, comma 1, Decreto 7 luglio 2015* e dall' *art. 2, comma 1, lett. da a) ad h), Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall' *art. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale ultima disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* . Successivamente, il presente allegato è stato così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. a), b) e c), Decreto 4 agosto 2016* , a decorrere dal 23 agosto 2016, dall' *art. 1, comma 1, lett. da a) a c), Decreto 18 maggio 2018* , a decorrere dal 10 giugno 2018, dall' *art. 1, comma 1, lett. da a) a m), Decreto 29 agosto 2018* , a decorrere dal 14 settembre 2018, dall' *art. 2, comma 1, lett. a) e b), Decreto 1° marzo 2019* , a decorrere dal 26 marzo 2019, dall' *art. 2, comma 1, lett. da a) ad h), Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 23 agosto 2019, dall' *art. 2, comma 1, lett. da a) a i), Decreto 7 settembre 2020* , a decorrere dal 2 ottobre 2020, dall' *art. 2, comma 1, Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere dal 16 settembre 2021, e dall' *art. 1, comma 1, lett. da a) a i), Decreto 2 agosto 2022* , a decorrere dal 18 agosto 2022.

(164) NDR: In G.U. è riportato il seguente riferimento normativo non corretto: «decreto legislativo n. 267 del 18 agosto del 2011».

Allegato 4/2 (197) (199)

In vigore dal 18 agosto 2022
Allegato n. 4/2
al D.Lgs 118/2011
PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA CONTABILITA' FINANZIARIA
1. Definizione

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.
La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.
Eccezioni al principio contabile generale n. 4 dell'integrità del bilancio sono possibili solo nei casi espressamente previsti dalla legge, quale l'art. 6 del decreto legge n. 16 del 2014, il quale prevede che i "Comuni iscrivono la quota dell'imposta municipale propria al netto dell'importo versato all'entrata del bilancio dello Stato".
Per transazione si intende ogni evento o azione che determina la creazione, trasformazione, scambio, trasferimento o estinzione di valori economici, patrimoniali e finanziari (debiti e crediti) che si origina dall'interazione tra differenti soggetti (pubbliche amministrazioni, società, famiglie, ecc), e avviene per mutuo accordo o per atto unilaterale dell'amministrazione pubblica.
Le transazioni possono essere monetarie, nel caso di scambio di mezzi di pagamenti o altre attività o passività finanziarie, o non monetarie (trasferimenti o conferimenti di beni, permute, ecc.). Non sono considerate transazioni le calamità naturali, il furto, ecc.
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.
Le regolazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale. Sono escluse le regolazioni contabili che registrano movimenti interni di risorse tra le articolazioni organizzative di un ente prive di autonomia contabile e di bilancio.

2. Principio della competenza finanziaria

Il principio della competenza finanziaria prescrive:
a) il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive);
b) il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione.
Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica che adotta la contabilità finanziaria, ed attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.
Il bilancio di previsione, almeno triennale di competenza, e di cassa nel primo esercizio, ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa ed ai pagamenti, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate per accensione di prestiti.
Gli stanziamenti degli esercizi del bilancio di previsione sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.
Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

3. L'accertamento dell'entrata e relativa imputazione contabile

3.1 L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione:
a) la ragione del credito;
b) il titolo giuridico che supporta il credito;
c) l'individuazione del soggetto debitore;
d) l'ammontare del credito;
e) la relativa scadenza.
L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si da atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.
3.2 L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.
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..
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 cd. 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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione, è applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del presente principio applicato. Anche i ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della 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.

A tal fine è stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità" il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata). Gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione (168) possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi.

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

Per le entrate tributarie che finanziano la sanità accertate sulla base degli atti di riparto e per le manovre fiscali regionali destinate al finanziamento della sanità o libere, e accertate per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze, non è effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Nel primo esercizio di applicazione del presente principio è possibile stanziare in bilancio una quota almeno pari al 50% dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione. Nel secondo esercizio lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 75% dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione, e dal terzo esercizio l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo. Con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno al 75 per cento, nel 2019 è pari almeno all'85 per cento, nel 2020 è pari almeno al 95 per cento e dal 2021 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.

In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio.

In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato:

a) nel bilancio in sede di assestamento;

b) nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso, in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri. L'importo complessivo del fondo è calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi.

Al fine di adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità si procede:

a) in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;

b) in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti.

Non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili di cui al paragrafo 3.7, sono accertate per cassa.

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

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è accantonato dall'ente beneficiario finale.

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

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi è rideterminata la quota dell'avanzo di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità

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, può essere destinata alla copertura dello stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, ed è effettuato con riferimento all'importo complessivo dei residui attivi risultanti dopo la cancellazione dei crediti al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Per effetto della gestione ordinaria che, annualmente, comporta la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti, lo stock complessivo dei residui attivi tende ad essere sostanzialmente stabile nel tempo. Pertanto, se l'ammontare dei residui attivi non subisce significative variazioni nel tempo, anche la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità tende ad essere stabile e, di conseguenza, gran parte dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità effettuato annualmente nel bilancio di previsione per evitare di spendere entrate non esigibili nell'esercizio, non è destinato a confluire nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità. Infatti, se i residui attivi sono stabili nel tempo, nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità confluisce solo la parte del fondo accantonato nel bilancio di previsione di importo pari agli utilizzi del fondo crediti a seguito della cancellazione o dello stralcio dei crediti dal bilancio. Tuttavia, in considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione, in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:

+ Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce
- gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti
+ l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce

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

Si rinvia all'esempio n. 5, riportato in appendice, che costituisce parte integrante del presente principio.

3.4 Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita "tipologia di entrata" e non è possibile procedere alla variazione del bilancio essendo scaduti i termini di legge, l'operazione è registrata istituendo, in sede di gestione, apposita voce, con stanziamento pari a zero. Tale procedimento è diretto a garantire la corretta applicazione dell'articolo 7 del Decreto legislativo n. 118 del 2011, che prevede il divieto di imputazione provvisoria delle operazioni alle partite di giro. Alle entrate derivanti da trasferimenti da Stato, Regioni, altri soggetti, per le quali, a causa delle scarse informazioni disponibili, non risulti possibile individuare esattamente la natura del trasferimento entro la chiusura del rendiconto, è possibile attribuire una denominazione generica che, in ogni caso, individui che trattasi di trasferimenti da Stato, di trasferimenti da Regione, ecc..

3.5 Nel caso di rateizzazione di entrate proprie l'accertamento dell'entrata è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la scadenza dell'ultima rata non sia fissata oltre i 12 mesi successivi.

L'accertamento di entrate rateizzate oltre tale termine è effettuato nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge con imputazione agli esercizi in cui scadono le rate.

Gli interessi attivi relativi alla rateizzazione devono essere imputati distintamente rispetto alle entrate cui si riferiscono.

La rateizzazione di un'entrata esigibile negli esercizi precedenti determina la cancellazione del residuo attivo dalle scritture della contabilità finanziaria e l'accertamento del medesimo credito nell'esercizio in cui viene concessa la rateizzazione con imputazione agli esercizi previsti dal piano di rateizzazione. Tali registrazioni possono essere effettuate nel corso del riaccertamento ordinario dei residui. La rateizzazione delle entrate, nel rispetto dei limiti previsti dalla legge e dal regolamento dell'ente, deve risultare da atti formali.

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

a) coincide con l'esigibilità del credito per le entrate tributarie ed extratributarie;

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

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:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- 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.
- 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 (articolo 2, comma 2, del DPR 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'articolo 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;
d) coincide con i termini di pagamento previsti nel permesso di costruire, mentre la registrazione contabile dell'operazione è effettuata al momento del rilascio del permesso;
3.7.1 Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo, l'avviso di liquidazione e di accertamento e le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto (nei casi in cui la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo).
Per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate. A decorrere dalla data di entrata in vigore di tale principio, le entrate per le quali è già stato emesso il ruolo ma che non erano state accertate - ritenendo opportuno, per ragioni di prudenza, procedere all'accertamento per cassa - potranno essere accertate per cassa fino al loro esaurimento.
Ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato. A seguito della riscossione di tali crediti si provvede alla corrispondente riduzione del credito cui l'incasso si riferisce iscritto nello stato patrimoniale.
L'importo di tali crediti indicato nello stato patrimoniale è pari a 0 se trattasi di crediti di probabile inesigibilità.
L'emissione di ruoli coattivi, in quanto relativi ad entrate già accertate, non comporta l'accertamento di nuove entrate.
Le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa. Sono accertati per cassa anche le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi, esclusi i casi in cui è espressamente prevista una differente modalità di accertamento.
Nel caso di avvisi di accertamento riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile alla data di entrata in vigore del *decreto legislativo n. 118/2011* , si procede a tale registrazione quando l'avviso diventa definitivo (sempre se il contribuente non abbia già effettuato il pagamento del tributo). In tal caso l'entrata è imputata alla voce del piano dei conti relativa al tributo considerato "riscosso a seguito di attività di verifica e controllo".
3.7.2 Le entrate tributarie riscosse attraverso il bilancio dello Stato o di altra amministrazione pubblica sono accertate nell'esercizio in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno della corrispondente spesa nel bilancio dello Stato e dell'amministrazione pubblica che ha incassato direttamente il tributo.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

3.7.3 L'articolo 20, commi 2, 2-bis, e 2-ter, del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, prevede che le Regioni:
"2. Per garantire effettività al finanziamento dei livelli di assistenza sanitaria, le regioni:
a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate. Ove si verifichi la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, detto evento è registrato come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente (165);
b) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso.
2-bis. I gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali e destinati al finanziamento del Servizio sanitario regionale sono iscritti nel bilancio regionale nell'esercizio di competenza dei tributi.
2-ter. La quota dei gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali destinata obbligatoriamente al finanziamento del Servizio sanitario regionale, ai sensi della legislazione vigente sui piani di rientro dai disavanzi sanitari, è iscritta nel bilancio regionale triennale, nell'esercizio di competenza dei tributi, obbligatoriamente per l'importo stimato dal competente Dipartimento delle finanze, ovvero per il minore importo destinato al Servizio sanitario regionale ai sensi dell'articolo 1, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191. Tale iscrizione comporta l'automatico e contestuale accertamento ed impegno dell'importo nel bilancio regionale. La regione non può disimpegnare tali somme, se non a seguito di espressa autorizzazione da parte del Tavolo di verifica degli adempimenti, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 e s.m.i.. In relazione a tale autorizzazione la regione è tenuta a trasmettere al Tavolo di verifica degli adempimenti la relativa documentazione corredata della valutazione d'impatto operata dal competente Dipartimento delle Finanze. Ove si verifichi in sede di consuntivazione dei gettiti fiscali un minore importo effettivo delle risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale rispetto all'importo che ha formato oggetto di accertamento ed impegno, detto evento è contabilmente registrato nell'esercizio nel quale tale perdita si determina come cancellazione dei residui attivi."
3.7.4 Le entrate tributarie riscosse e versate nei conti di tesoreria centrale intestati alle Regioni sono considerate incassate quando sono versate nei conti correnti bancari delle Regioni.
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, per i gettiti derivanti dalle manovre fiscali delle regioni nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze ai sensi dell' *art. 77-quater* , comma 6, ultimo periodo del *decreto-legge n. 112/2008* , considerando anche l'eventuale aggiornamento infrannuale della stima effettuata ai sensi del citato art. *77-quater* del *decreto-legge n. 112/2008* , fornito dal Dipartimento delle finanze. Gli enti locali possono accertare l'addizionale comunale Irpef per un importo pari a quello accertato nell'esercizio finanziario del secondo anno precedente quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi dell'anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza, riferiti all'anno di imposta (ad esempio, nel 2016 le entrate per l'addizionale comunale irpef sono accertate per un importo pari agli accertamenti del 2014 per addizionale irpef, incassati in c/competenza nel 2014 e in c/residui nel 2015). In caso di modifica delle aliquote, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento in cui sono state introdotte le variazioni delle aliquote e in quello successivo, è riproporzionato tenendo conto delle variazioni deliberate. In caso di modifica della fascia di esenzione, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento e in quello successivo, è stimato sulla base di una valutazione prudenziale. In caso di istituzione del tributo, per il primo anno, l'accertamento è effettuato sulla base di una stima prudenziale effettuata dall'ente mediante l'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale. In ogni caso l'importo da accertare conseguente alle modifiche delle aliquote e della fascia di esenzione, o all'istituzione del tributo, non può essere superiore a quello risultante dall'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale. La componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di stime è evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione. Periodicamente l'ente verifica il grado di realizzazione di tali residui attivi e provvede all'eventuale riaccertamento dandone conto nella relazione al rendiconto. 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. Si raccomanda di gestire e controllare con attenzione i crediti derivanti dai tributi accertati per cassa.
3.7.6 Sono accertate per cassa anche le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa, salvo i casi in cui la lotta all'evasione è attuata attraverso l'emissione di avvisi di liquidazione e di accertamento, di ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali emessi dall'ente e imputati all'esercizio in cui l'obbligazione scade (per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate).
3.7.7 L'accertamento da parte delle autonomie speciali delle entrate tributarie di spettanza statutaria riscosse direttamente e integralmente, compresi i conguagli, tramite la struttura di gestione, le amministrazioni periferiche dello Stato, o altri agenti contabili è effettuato per cassa.
3.7.8 Entrate tributarie di spettanza statutaria riscosse direttamente tramite la struttura di gestione o altri agenti contabili, ed oggetto di conguaglio tramite capitolo di spesa del bilancio dello Stato. L'accertamento e l'imputazione nell'anno di riferimento da parte delle autonomie speciali degli acconti riguardanti tali entrate è effettuato per cassa. I conguagli sono accertati secondo le modalità indicate al punto 3.7.10. Per la Regione Trentino Alto Adige e le Province di Trento e Bolzano l'applicazione di tale principio decorre dalla data individuata nell'atto di modifica del "decreto dei versamenti diretti" (*D.M. 20 luglio 2011*) che consenta

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

di avvicinare l'ammontare degli incassi all'effettiva spettanza dell'anno di riferimento. Sino a quando non interviene la modifica del decreto dei versamenti diretti nel senso sopra riportato, per la Regione Trentino Alto Adige e le Province di Trento e Bolzano, l'accertamento e l'imputazione è effettuato secondo le modalità seguite prima dell'adozione del presente decreto.

3.7.9 Le entrate tributarie devolute alle autonomie speciali integralmente tramite capitolo di spesa del Bilancio dello Stato:

a) Per ciascun esercizio l'accertamento degli acconti è effettuato nell'importo determinato con i dati disponibili più recenti relativi alle devoluzioni spettanti in base allo Statuto, anche sulla base di preconsuntivi, e riepilogati in un prospetto formalmente comunicato da RGS-IGEPA entro il mese di maggio di ogni anno, preventivamente comunicato, anche in via informale, alle autonomie speciali anche ai fini di una verifica.

Nelle more della predetta comunicazione le Autonomie quantificano provvisoriamente l'accertamento sulla base dei dati disponibili più recenti relativi alle devoluzioni spettanti in base allo Statuto.

La base di riferimento per gli acconti è aggiornata nel mese di ottobre di ciascun anno, per tenere conto dell'andamento del gettito delle entrate tributarie rilevato a livello nazionale, secondo le modalità riportate alla lettera a).

In quanto destinati ad essere impegnati e pagati dallo Stato nel corso dell'esercizio, pur nei limiti dello stanziamento di bilancio, le Autonomie imputano contabilmente gli acconti all'esercizio in cui è effettuato l'accertamento;

b) Modalità di rideterminazione degli acconti erogati tramite capitolo di spesa del Bilancio dello Stato, sulla base dell'andamento del gettito delle entrate tributarie rilevato a livello nazionale.

Entro il mese di ottobre di ogni anno, le quantificazioni comunicate da RGS ai sensi del punto 4.1 entro il mese di maggio, sono aggiornate per tenere conto del gettito delle entrate tributarie dell'esercizio rilevato a livello nazionale dal Bollettino delle entrate tributarie relativo al mese di agosto, pubblicato dal Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze (dati cumulati).

Gli acconti così rideterminati sono impegnati dallo Stato compatibilmente con lo stanziamento di bilancio dello Stato.

Gli indicatori utilizzati per adeguare gli acconti all'andamento delle entrate tributarie sono costituiti dalle variazioni degli incassi desunti dalla tabella «Sintesi del Bilancio dello Stato» del Bollettino delle entrate tributarie relative al mese di agosto distintamente per i seguenti tributi: IRES, IRPEF e IVA.

Per gli altri tributi, la rideterminazione degli acconti è effettuata sulla base di un indicatore calcolato come differenza tra il totale dei tributi diretti e i dati relativi a IRES, IRPEF (per i tributi diretti) e come differenza tra il totale dei tributi indiretti e i dati relativi a IVA (per i tributi indiretti).

Per l'adeguamento delle devoluzioni riguardanti i giochi e le scommesse si fa espresso riferimento all'indicatore relativo a tali tributi.

In considerazione di quanto previsto dall'ordinamento della Regione Valle d'Aosta, per tale Autonomia l'importo dell'ultimo acconto impegnato dallo Stato ed accertato dalla Regione, è rideterminato nell'esercizio in modo da integrare o rettificare l'ammontare complessivo degli acconti relativi all'esercizio in corso sulla base degli ultimi dati resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - IGEPA, là dove i dati dell'Agenzia delle entrate rilevano ai fini della determinazione delle compartecipazioni statutarie.

3.7.10 I conguagli relativi alle entrate devolute di cui ai punti 3.7.8 e 3.7.9 sono definiti secondo quanto stabilito dagli statuti e dalle norme di attuazione, e comunicati da RGS-IGEPA e dal Dipartimento delle finanze entro il mese di giugno del secondo esercizio successivo a quello di riferimento sulla base dei dati ufficiali di riferimento e, in assenza di questi ultimi, i conguagli sono definiti in via provvisoria in base ai dati disponibili. La quantificazione dei conguagli sia definitivi che provvisori è preventivamente comunicata, anche in via informale, alle autonomie speciali anche ai fini di una verifica. I conguagli sono accertati e imputati all'esercizio nel quale sono definiti.

Lo Stato impegna e paga i conguagli nel corso del medesimo esercizio, nei limiti dello stanziamento disponibile.

In caso di mancata quantificazione del conguaglio entro tale termine le Autonomie speciali definiscono, accertano e imputano comunque i conguagli che dovevano essere quantificati nell'esercizio in applicazione delle norme statutarie.

Nel caso in cui, in occasione del conguaglio, risulti la necessità di restituire al Bilancio dello Stato acconti riscossi in eccesso rispetto all'importo definitivo della spettanza, le Autonomie effettuano una regolazione contabile a favore delle entrate tributarie accertate nell'esercizio. Nel caso di acconti o conguagli accertati in eccesso e non riscossi, le autonomie cancellano il residuo attivo in occasione del primo riaccertamento ordinario.

3.7.11 Principio di salvaguardia.

Le Autonomie speciali accertano tutte le entrate tributarie di spettanza statutaria (acconti e conguagli) erogate tramite capitolo di spesa del Bilancio dello Stato, anche se lo Stato non può impegnare per incapienza degli stanziamenti dei capitoli di spesa. Lo Stato impegna la differenza nell'esercizio successivo.

3.7.12 Gli accantonamenti, previsti dal *D.L. 201/2011* e dalle leggi successive a carico delle Autonome speciali, sono registrati nella parte corrente della spesa, previo stanziamento, ad inizio esercizio, del contributo che si prevede sarà posto a carico dell'Ente. A seguito della quantificazione definitiva dell'accantonamento, le Autonomie speciali provvedono:

a) all'impegno della relativa spesa e, nei casi di accertamento delle entrate tributarie devolute per cassa, al contestuale accertamento delle entrate tributarie che l'hanno finanziata;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) alla relativa regolazione contabile, attraverso l'emissione dell'ordinativo di pagamento a valere dell'impegno di cui alla lettera a, versato in entrata del bilancio dell'Ente con imputazione all'accertamento delle entrate tributarie devolute (nei casi di entrate accertate per cassa, all'accertamento di cui alla lettera a).
Per evitare una duplicazione nel concorso agli obiettivi di finanza pubblica in termini di indebitamento delle Autonomie speciali, considerato che gli obiettivi del patto di stabilità interno sono definiti considerando gli effetti degli accantonamenti in termini di indebitamento, le spese relative agli accantonamenti continuano a non rilevare ai fini del patto di stabilità interno.
3.7.13 Per la Regione Trentino Alto Adige e per le Province autonome di Trento e Bolzano i conguagli delle quote di spettanza dei tributi relativi agli esercizi antecedenti il 2014, non già contabilizzate a residuo sul bilancio della Regione o delle Province autonome sono accertate ed imputate dai medesimi enti all'anno di corresponsione da parte dello Stato.
3.8 Le entrate derivanti dalla gestione dei servizi pubblici sono accertate sulla base dell'idonea documentazione che predispone l'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui servizio è reso all'utenza. Tale principio si applica anche nel caso in cui la gestione del servizio sia affidata a terzi.
3.9 Le entrate derivanti da interessi attivi sono accertate imputandole all'esercizio in l'obbligazione giuridica attiva risulta esigibile. Con riferimento agli interessi bancari esigibili alla data del 31 dicembre e comunicati nei primi mesi dell'anno successivo, è possibile accertare l'entrata nell'anno successivo, imputandola all'esercizio precedente, sulla base della comunicazione della banca o dell'incasso verificatosi prima dell'approvazione del rendiconto. Le entrate per interessi di mora (ad esempio per ritardato pagamento canoni affitto) sono accertate al momento dell'incasso.
3.10 Le entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, sono accertate sulla base dell'idonea documentazione predisposta dall'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile. Le entrate derivanti da concessioni pluriennali, che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono considerate destinate al finanziamento di interventi di investimento.
3.11 L'obbligazione per i permessi di costruire è articolata in due quote. La prima (oneri di urbanizzazione) è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente,, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione), la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell'opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota.
Le entrate concernenti i permessi di costruire destinati al finanziamento delle opere a scomputo di cui al comma 2 dell'art. 16 del decreto del Presidente della Repubblica N. 380/2001, sono accertate nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso e imputate all'esercizio in cui la convenzione e gli accordi prevedono la consegna e il collaudo delle opere. Anche la spesa per le opere a scomputo è registrata nell'esercizio in cui nasce l'obbligazione giuridica, ovvero nell'esercizio del rilascio del permesso e in cui sono formalizzati gli accordi e/o convenzioni che prevedono la realizzazione delle opere, con imputazione all'esercizio in cui le convenzioni e gli accordi prevedono la consegna del bene. A seguito della consegna e del collaudo, si emette il titolo di spesa, versato in quietanza di entrata del bilancio dell'ente stesso, all'entrata per permessi da costruire (trattasi di una regolazione contabile). La rappresentazione nel bilancio di previsione di entrate per permessi da costruire destinate al finanziamento di opere a scomputo è possibile solo nei casi in cui la consegna delle opere è prevista dai documenti di programmazione (DUP e Piano delle opere pubbliche).
3.12 Le entrate UE sono accertate, distintamente per la quota finanziata direttamente dalla UE e per la quota di cofinanziamento nazionale (statale, attraverso i fondi di rotazione, regionale o di altre amministrazioni pubbliche), a seguito dell'approvazione, da parte della Commissione europea, del piano economico-finanziario e imputate negli esercizi in cui l'Ente ha programmato di eseguire la spesa. Infatti, l'esigibilità del credito dipende dall'esecuzione della spesa finanziata con i fondi comunitari (UE e nazionali). L'eventuale erogazione di acconti è accertata nell'esercizio in cui è incassato l'acconto. Le entrate derivanti dai finanziamenti UE utilizzate per il finanziamento di spese correnti sono classificate tra i Trasferimenti correnti. (190), comprese le quote dei Fondi UE destinati agli investimenti utilizzate per finanziare spese correnti (nel rispetto dei regolamenti comunitari). Trattandosi di finanziamenti a rendicontazione, l'importo delle entrate da accertare tra i trasferimenti correnti è determinato in considerazione dell'ammontare dell'impegno delle correlate spese correnti
Gli incassi UE versati nei conti di tesoreria centrale intestati alle Regioni sono considerati incassati nel bilancio delle Regioni. La contabilizzazione di tale operazione nel bilancio della Regione comporta:
-la registrazione dell'accertamento e della riscossione del finanziamento UE;
- la registrazione del contemporaneo impegno e versamento di tali risorse nel conto di tesoreria centrale (attraverso l'emissione di un mandato versato in quietanza di entrata). All'impegno delle spese determinate dal versamento nel conto di tesoreria centrale (tra le operazioni finanziarie) corrisponde l'accertamento dell'entrata derivante dal prelevamento dal conto di tesoreria.;
- al momento dell'effettivo prelievo delle somme presenti nel conto di tesoreria centrale, la registrazione dell'incasso derivante dal prelevamento dal conto di tesoreria.
3.13 Nella cessione di beni immobili, l'obbligazione giuridica attiva nasce al momento del rogito (e non al momento dell'aggiudicazione definitiva della gara). In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.
L'accertamento è registrato anticipatamente nel caso in cui l'entrata sia incassata prima del rogito, salve le garanzie di legge. Nel caso in cui il contratto di compravendita preveda il pagamento differito, è consentito

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

l'accertamento delle entrate con imputazione nel primo esercizio se il pagamento non è stabilito oltre i 12 mesi dell'anno successivo.
L'importo dell'obbligazione attiva è registrato senza distinguere il plusvalore, in quanto tale fenomeno non è rilevabile dalla contabilità finanziaria.
Il corrispettivo della cessione è interamente destinato alla spesa di investimento al netto del debito IVA. Tale principio è diretto a garantire la copertura finanziaria dell'eventuale posizione debitoria al termine previsto per la liquidazione periodica dell'IVA e consente, ai fini degli equilibri di bilancio, di destinare l'entrata iscritta tra le entrate in c/capitale a copertura delle spese correnti per il pagamento dell'IVA. In ogni caso risulta possibile destinare l'entrata in conto capitale corrispondente al debito IVA a copertura della spesa determinata dall'IVA dovuta per spese di investimento (credito IVA). Si rinvia ai principi contabili applicati concernenti la contabilizzazione dell'IVA.
Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato anche all'estinzione anticipata di prestiti (rinvio ai principi concernenti l'estinzione anticipata di prestiti).
3.14 Per tutte le altre cessioni di beni, l'obbligazione giuridica attiva nasce con il trasferimento della proprietà. In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.
3.15 La cessione di diritti di superficie prevede la riscossione di un canone che, in genere, è incassato anticipatamente. L'obbligazione attiva sorge con il rogito, ed è in tale momento che l'entrata deve essere accertata, con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria. L'accertamento è anticipato nel caso in cui l'entrata sia incassata anticipatamente rispetto al rogito, salve le garanzie di legge. Se il diritto di superficie è convertito in un diritto di proprietà si applicano le norme della cessione dei beni.
3.16 L'entrata derivante dalla concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali è accertata a seguito dell'emanazione dell'atto amministrativo, con imputazione contabile all'esercizio previsto nell'atto amministrativo per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.
3.17 Nel corso della gestione particolare attenzione deve essere dedicata alle scelte di indebitamento che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso e degli anni successivi, in riferimento al costante mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo. Nella gestione delle spese d'investimento, il ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli interventi programmati si realizza se non sono presenti risorse finanziarie alternative che non determinino oneri indotti per il bilancio dell'ente. A questo fine, occorre operare un'attenta e costante valutazione preventiva prima di ricorrere all'indebitamento.
Per mantenere il controllo dell'indebitamento netto dell'ente e per raggiungere al meglio gli obiettivi di finanza pubblica, è opportuno il ricorso a forme flessibili di indebitamento quali le aperture di credito e altre disponibili per l'ente, per garantire l'inerenza e la corrispondenza tra flussi di risorse acquisite con il ricorso all'indebitamento e fabbisogni di spesa d'investimento. Ciò favorisce una migliore programmazione pluriennale delle opere pubbliche e della spesa d'investimento finanziata con l'indebitamento e un andamento sostenibile del medesimo, sia in termini di indebitamento netto annuale, sia di ammontare complessivo del debito in ammortamento (stock di debito), sempre nella garanzia della integrale copertura finanziaria degli interventi programmati e realizzati.
Ai fini del mantenimento dell'equilibrio patrimoniale, è opportuno commisurare il periodo di ammortamento dell'indebitamento al presumibile periodo nel quale gli investimenti correlati potranno produrre la loro utilità.
3.18 Un'entrata derivante dall'assunzione di prestiti è accertata nel momento in cui è stipulato il contratto di mutuo o prestito (anche obbligazionario, ove consentito dall'ordinamento) o, se disciplinata dalla legge, a seguito del provvedimento di concessione del prestito. L'accertamento è imputato all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile (quando il soggetto finanziatore rende disponibile le somme oggetto del finanziamento).
Generalmente, nei mutui tradizionali la somma è esigibile al momento della stipula del contratto o dell'emanazione del provvedimento.
Considerato che, nel rispetto del principio della competenza finanziaria, i correlati impegni relativi alle spese di investimento sono imputati all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili, l'inerenza tra l'entrata accertata a titolo di indebitamento e la relativa spesa finanziata è realizzata attraverso appositi accantonamenti al fondo pluriennale vincolato (rinvio al principio di cui al punto 5.4). Nel caso in cui le leggi consentano agli enti di indebitarsi in relazione ad obbligazioni già scadute contabilizzate in esercizi precedenti non si dà luogo all'istituzione del fondo pluriennale vincolato.
Nei casi in cui la Cassa Depositi e Prestiti (o altro istituto finanziatore), rende immediatamente disponibili le somme oggetto del finanziamento in un apposito conto intestato all'ente, le stesse si intendono immediatamente esigibili (e danno luogo a interessi attivi) e devono essere accertate e riscosse. Pertanto, anche in tali casi, l'entrata è interamente accertata e imputata nell'esercizio in cui le somme sono rese disponibili. A fronte dell'indicato accertamento, l'ente registra, tra le spese, l'impegno ed il pagamento riguardanti il versamento dei proventi del prestito al deposito presso la Cassa Depositi e Prestiti. Il mandato emesso per la costituzione del deposito bancario è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, consentendo la rilevazione contabile dell'incasso derivante dal prestito. A fronte dell'impegno per la costituzione del deposito bancario, si rileva, imputandolo sempre al medesimo esercizio, l'accertamento delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito.
3.19 Nel caso di finanziamenti attivati con "aperture di credito", che si consolidano in mutui passivi a seguito dell'effettiva necessità di liquidità, costituite in relazione ad esigenze di programmazione e di successiva realizzazione di investimenti, l'accertamento viene disposto, dal responsabile del contratto di prestito, sulla base degli effettivi utilizzi dell'apertura di credito (erogato). L'utilizzo dell'apertura di credito è effettuato sulla base delle necessità finanziarie dei correlati impegni di spesa nell'esercizio. Gli importi dei singoli

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

accertamenti ed i relativi esercizi di imputazione dell'entrata corrispondono a quelli degli impegni effettuati per la corrispondente spesa di investimento, sulla base del cronoprogramma di spesa.
3.20 Le operazioni di indebitamento sono registrate tra le accensioni di prestiti nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003 e successive modificazioni ed integrazioni e contabilizzate secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 76, della legge n. 311 del 2004. Il debito deve essere iscritto nel bilancio dell'ente che provvede all'effettivo pagamento delle rate di ammortamento anche se il pagamento risulta effettuato a seguito di delegazione di pagamento. L'amministrazione pubblica beneficiaria del mutuo, le cui rate di ammortamento sono corrisposte agli istituti finanziatori da un'amministrazione pubblica diversa, iscrive il ricavato del mutuo nelle entrate per trasferimenti in conto capitale con vincolo di destinazione agli investimenti. Nel caso in cui il pagamento delle rate di ammortamento risulti effettuato pro quota da più enti, anche il debito deve essere iscritto pro quota nei bilanci degli enti coinvolti.
3.20-bis Sono registrate tra le accensioni di prestiti anche le anticipazioni di liquidità diverse da quelle di cui al paragrafo 3.26. Le anticipazioni di liquidità sono definite dall' *articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003* , come "operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio". Le anticipazioni di liquidità non costituiscono indebitamento agli effetti dell' *art. 119 della Costituzione* e di norma si estinguono entro un anno.
Per le anticipazioni che devono essere chiuse entro l'anno, la natura di "anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive" è rappresentata contabilmente dall'imputazione al medesimo esercizio dell'accertamento dell'entrata derivante dall'anticipazione e dell'impegno di spesa concernente il rimborso.
Per le anticipazioni di liquidità che non devono essere chiuse entro l'anno (a rimborso pluriennale), l'evidenza contabile della natura di "anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive" è costituita dall'iscrizione di un fondo anticipazione di liquidità nel titolo 4 della spesa, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata.
Il meccanismo di creazione del fondo con corrispondente accantonamento in ogni caso costituisce strumento di sterilizzazione degli effetti espansivi della spesa e non deve costituire forma surrettizia di copertura di spese. Si richiamano le modalità di contabilizzazione previste per le seguenti anticipazioni di liquidità:
- per le anticipazioni di cui al *decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35* , convertito, con modificazioni, dalla *legge 6 giugno 2013, n. 64* (198), e successivi rifinanziamenti, le Regioni e le Province autonome applicano l' *art. 1, commi 692 e seguenti della legge n. 208 del 2015* e le indicazioni definite in sede nomofilattica dalla Corte dei conti (deliberazioni della Sezione delle autonomie n. 33/2015 e n. 28/2017);
- per le anticipazioni di cui al *decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35* , convertito, con modificazioni, dalla *legge 6 giugno 2013, n. 64* (198), e successivi rifinanziamenti, gli enti locali applicano l' *art. 52, comma 1-ter, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73* , convertito, con modificazioni, nella *legge 23 luglio 2021, n. 106* ;
- per le anticipazioni di cui all' *articolo 243-quinquies del decreto legislativo n. 267 del 2000* , gli enti locali applicano le modalità di contabilizzazione definite in sede nomofilattica dalla Corte dei conti (deliberazioni della Sezione delle autonomie n. 33/2015 e n. 28/2017);
- per le anticipazioni di liquidità concesse a valere sul fondo di rotazione di cui all' *art. 243 ter del decreto legislativo n. 267 del 2000* , gli enti locali applicano le modalità di contabilizzazione definite dalla deliberazione della sezione delle autonomie n. 14 del 2013, salvo l'ipotesi di cui all' *art. 43, del decreto legge n. 133 del 2014* , il quale prevede che "Nel caso di utilizzo delle risorse del "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" di cui all' *articolo 243-ter del decreto legislativo n. 267 del 2000* secondo quanto previsto dal comma 1, gli enti locali interessati iscrivono le risorse ottenute in entrata nel titolo secondo, categoria 01, voce economica 00, codice SIOPE 2102. La restituzione delle medesime risorse e' iscritta in spesa al titolo primo, intervento 05, voce economica 15, codice SIOPE 1570 (193)". Al riguardo, si richiama la delibera n. 6 del 2018 della Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per il Lazio "L' *art. 43 del DL 12 settembre 2014, n. 133* ha successivamente riconosciuto agli enti locali la possibilità di impiegare il fondo non solo con finalità di anticipazione di cassa, ma anche con funzione di copertura, espressamente prevendendo l'utilizzo delle relative risorse tra le misure di cui alla lettera c del comma 6 dell'art. 243-bis necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione e per il finanziamento dei debiti fuori bilanci."
Le altre anticipazioni di liquidità che non si chiudono entro l'esercizio sono registrate come segue:
a) le entrate derivanti dall'anticipazione sono accertate nel titolo 6 delle entrate "Accensione di prestiti";
b) nel titolo 4 di spesa, riguardante il rimborso dei prestiti, è iscritto un fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità accertate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata;
c) a seguito dell'incasso dell'anticipazione, le rate annuali di rimborso dell'anticipazione sono impegnate con imputazione a ciascuno degli esercizi in cui devono essere pagate (la quota capitale nel titolo 4 del rimborso prestiti e la quota interessi nel titolo 1 delle spese correnti). Per gli esercizi ancora non gestiti, si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento dell'anticipazione;
d) il fondo di cui alla lettera b) è iscritto in entrata del bilancio dell'esercizio successivo, come quota del risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione, per un importo corrispondente al fondo risultante dal relativo prospetto dimostrativo, ed è reiscritto in spesa al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio. Gli enti locali applicano l' *art. 52, comma 1-ter, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73* , convertito, con modificazioni, nella *legge 23 luglio 2021, n. 106* .
Tali modalità operative devono essere seguite fino all'integrale rimborso delle anticipazioni ed essere rappresentate in ciascuno degli esercizi del bilancio di previsione.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Nel prospetto degli equilibri, le entrate derivanti da anticipazioni di liquidità partecipano all'equilibrio di parte corrente. A tal fine sono imputate alla voce "Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti".
Le anticipazioni di liquidità di cui all' *articolo 1, comma 849 e seguenti, della legge n. 145 del 2018* , concesse alle Regioni per conto dei rispettivi enti del Servizio sanitario nazionale sono registrate secondo le modalità previste per le ordinarie anticipazioni di liquidità che si estinguono entro l'esercizio. In particolare, le entrate derivanti dall'anticipazione sono accertate nel titolo 6 delle entrate "Accensione di prestiti" e, contestualmente, con imputazione al medesimo esercizio, è impegnata la spesa concernente il rimborso dell'anticipazione, distintamente per la quota capitale e la quota interessi.
Il versamento della liquidità da parte delle Regioni non comporta la formazione di proventi per gli enti del servizio sanitario, cui fa carico l'obbligazione giuridica concernente il rimborso dell'anticipazione, per il tramite della Regione.
Pertanto, le regioni impegnano la spesa concernente il versamento della liquidità agli enti del servizio sanitario nazionale tra le concessioni di crediti, e contestualmente accertano le relative entrate derivanti dalla riscossione dei crediti.
Tale operazione è registrata nel perimetro sanitario del bilancio.
3.20-ter Le anticipazioni di risorse dal fondo per le demolizioni delle opere abusive di cui all' *art. 32, comma 12, del D.L. 269/2003* sono rimborsate dai Comuni alla CDP S.p.A. entro 60 giorni dall'effettiva riscossione delle somme a carico dei responsabili degli abusi, e in ogni caso, trascorsi cinque anni dalla data di concessione delle anticipazioni (*art. 1, comma 1 del Decreto MEF 23 luglio 2004*).
Pertanto, l'obbligazione giuridica concernente il rimborso dell'anticipazione, che è a carico dei comuni, è esigibile nel medesimo esercizio in cui l'anticipazione è erogata. Conseguentemente, l'impegno di spesa riguardante il rimborso dell'anticipazione è imputato al medesimo esercizio dell'accertamento dell'entrata derivante dall'anticipazione.
L'anticipazione erogata dalla CDP S.p.A, nel presupposto che sia stata già accertata l'entrata nei confronti degli autori degli abusi e impegnata la spesa per l'effettiva demolizione dell'opera abusiva, è registrata come segue:
a) l'entrata derivante dall'anticipazione da parte della CDP S.p.A è accertata nel titolo 6 delle entrate "Accensione di prestiti";
b) la spesa riguardante il rimborso dell'anticipazione alla CDP S.p.A. è impegnata nel titolo 4 della spesa con imputazione al medesimo esercizio dell'accertamento di cui alla lettera a);
Considerato il rischio di non riscuotere il credito vantato nei confronti del responsabile dell'abuso, la massima attenzione deve essere dedicata alla quantificazione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità riguardante l'entrata accertata nei confronti degli abusi edilizi. Nel rispetto del principio della prudenza, l'entrata accertata nei confronti degli autori dell'abuso edilizio è accantonata in bilancio nel FCDE per un importo pari almeno al 20% destinata a confluire nel risultato di amministrazione. Nel bilancio degli esercizi successivi è accantonata nel FCDE una quota pari almeno al 20% del residuo attivo sino al momento della restituzione totale dell'anticipazione alla CDP.
3.21 Gli accertamenti di entrata riguardanti le accensioni di prestiti corrispondono all'aumento del valore nominale dell'indebitamento dell'ente. Le correlate spese riferite agli oneri finanziari sostenute al momento dell'accensione del prestiti e alla quota interessi delle rate di ammortamento dei prestiti sono ricomprese nell'equilibrio della situazione corrente, mentre la quota di rimborso del capitale è imputata al titolo quarto della spesa "Rimborso di prestiti" . In genere, gli oneri finanziari sostenuti al momento dell'accensione dei prestiti non comportano, per l'ente, un effettivo esborso. sono quantificati sulla base della documentazione riguardante il prestito e corrispondono alla differenza tra il valore nominale del debito e l'effettivo incasso dei proventi del debito.
La contabilizzazione dell'effettivo aumento del valore nominale dell'indebitamento è effettuata attraverso l'accertamento dell'intero importo del nuovo debito e la contabilizzazione delle riscossioni riguardanti:
- i proventi del debito effettivamente incassati;
- la quietanza riguardante il mandato emesso a favore del proprio bilancio concernente gli oneri finanziari sostenuti al momento dell'accensione del prestito.
3.22 In caso di rinegoziazione dei prestiti, eventuali indennizzi o penalità dell'operazione non possono essere considerate spese finanziate con il nuovo indebitamento, in quanto trattasi di oneri da registrare nella spesa corrente connessi all'atto e al momento temporale in cui si realizza l'operazione di rinegoziazione. Infatti, nel rispetto dell'articolo 119 della Costituzione, in tutti i casi di rinegoziazione dei prestiti, l'ammontare del debito nominale residuo non deve aumentare attraverso la compensazione di oneri finanziari pregressi o spese di rinegoziazione.
In caso di estinzione anticipata, la spesa sostenuta per rimborsare il capitale va allocata al titolo quarto "Rimborso di prestiti", mentre la spesa relativa agli interessi ancora dovuti o all'eventuale indennizzo o penalità va inserita nel titolo primo.
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 4 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.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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 previsto contrattualmente, che devono essere registrati distintamente. Se positiva, tale differenza è registrata al titolo terzo delle entrate, come "Proventi finanziari derivanti dall'estinzione anticipata di prestiti" (E.3.04.99.01.001), se negativa è registrata nel titolo primo, tra gli "Oneri finanziari derivanti dall'estinzione anticipata di prestiti" (U.1.08.99.01.001).
Nel caso di prestiti della Cassa Depositi e prestiti resi immediatamente disponibili in un apposito conto intestato all'ente, contabilizzati secondo le modalità previste dal principio 3.18, se il finanziamento non è stato interamente erogato dalla Cassa Depositi e prestiti, considerato che il residuo debito è registrato al lordo del finanziamento non erogato, cui corrisponde, il residuo attivo registrato nel titolo 5, come "Prelievi da depositi bancari" (cod. E.5.04.07.01.000), ai fini della determinazione del costo/onere dell'operazione, è necessario considerare anche l'importo del residuo attivo registrato nel titolo 5. Conseguentemente, la regolazione contabile relativa alla quota del residuo debito corrispondente al debito ancora non erogato dalla Cassa Depositi e Prestiti è effettuata a valere sia del residuo attivo, sia dell'entrata riguardante il provento dell'operazione.
In caso di ristrutturazione del debito, si provvede anche;
d) 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);
e) 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.
3.23 La rilevazione dei flussi finanziari, conseguenti all'esistenza di contratti "derivati" in relazione al sottostante indebitamento, avviene nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio.
Pertanto, tenuto conto della natura di contratti autonomi e distinti rivestita, ad ogni effetto di legge, dai derivati e dai contratti di finanziamento sottostanti, dovranno trovare separata contabilizzazione i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto "derivato".
La regolazione annuale dei flussi che hanno natura di soli interessi è rilevata rispettivamente, per l'entrata, nel Titolo III e, per la spesa, nel Titolo I del bilancio. L'eventuale differenza positiva costituisce una quota vincolata dell'avanzo di amministrazione, destinata, secondo il seguente ordine di priorità, a garantire i rischi futuri del contatto, alla riduzione del debito sottostante in caso di estinzione anticipata, al finanziamento di investimenti.
Gli eventuali flussi in entrata "una tantum", conseguenti alla rimodulazione temporale o alla ridefinizione delle condizioni di ammortamento di un debito sottostante, - i cosiddetti "up front" derivanti dalle operazioni di cui all'art. 3, lettera f) del D.M. 389/2003, in conseguenza della loro assimilazione ad indebitamento prevista dall'art. 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003 - vengono contabilizzati nel titolo 6° delle entrate "accensioni di prestiti".
Nel caso in cui il derivato sia sorto con un upfront, una quota del flusso annuale di spesa è imputato a rimborso di prestiti. La quota da registrare come "rimborso di prestiti" è individuata sulla base del piano di ammortamento (definito in considerazione della durata del derivato e del tasso di interesse del derivato sottostante).
La regolazione annuale degli altri flussi riguardanti contratti di derivati che non hanno natura di interessi, ma prevedono l'ammortamento di un finanziamento, è rilevata nel titolo terzo della spesa concernente le spese per incremento di attività finanziarie.
Ad esempio, nel caso di derivati "bullet/amortizing", diretti a costituire forme di ammortamento graduale del debito a fronte di buoni obbligazionari emessi in formato "bullet", che prevedono il rimborso del capitale in un'unica soluzione alla scadenza, annualmente possono presentarsi tre distinti flussi finanziari:
1) entrate per interessi attivi sui derivati o spese per interessi passivi sui derivati;
2) spese per interessi passivi sul debito originale (destinati ai sottoscrittori del titolo obbligazionario);
3) spese per l'ammortamento del bullet (ovvero per costituire un capitale alla scadenza del bullet, da utilizzare per il rimborso di tale debito, ad esempio attraverso l'acquisto di titoli da parte dell'istituto finanziario che gestisce il fondo).
Le operazioni di cui ai punti 1) e 2) sono contabilizzate nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio, dando separata contabilizzazione ai flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi riguardanti il contratto derivato.
Le operazioni di cui al punto 3) sono registrate nel titolo terzo della spesa, come "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento" .

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Alla scadenza del bullet, gli istituti finanziari che gestiscono tali fondi provvedono a versare all'ente il valore del nozionale da rimborsare (registrato nel titolo 5 dell'entrata, tra le entrate per riduzioni di attività finanziarie) che provvederà a girare lo stesso importo agli obbligazionisti ad estinzione del debito.

Nell'ipotesi di sottoscrizione di un contratto concernente un derivato da ammortamento (bullet/amortizing), diretto a costituire forme di ammortamento graduale di un debito che presenta una scadenza unica ("bullet"), l'ente dovrebbe provvedere a:

- accertare l'entrata derivante dal diritto di ricevere risorse di importo pari al debito sottostante il derivato, nel titolo 5 dell'entrata, tra le entrate per riduzioni di attività finanziarie, come "Entrate derivanti dalla chiusura di un derivato di ammortamento" con imputazione all'esercizio di scadenza di tale debito;
- impegnare la spesa relativa ai versamenti annuali che l'ente si è impegnato ad effettuare, con imputazione ai singoli esercizi in cui i pagamenti devono essere effettuati, nel titolo terzo della spesa come "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento" .

Nel caso di derivati che prevedono lo scambio di flussi di interesse calcolati su nozionale "bullet/ammortizing", entrambi a tasso fisso, non essendo presente un rischio reale di futuri oneri a carico del bilancio derivanti dai reciproci pagamenti periodici, non è obbligatorio l'accantonamento del differenziale dei flussi di interesse.

Nel caso di estinzione anticipata del derivato, la somma ricevuta o pagata, corrispondente al valore di mercato rispettivamente positivo o negativo che il derivato presenta al momento della risoluzione (cd. mark to market), ha la stessa natura dei flussi netti originati periodicamente dallo stesso e, pertanto, è imputata, in caso di valore positivo, nel Titolo III delle entrate (entrate extra-tributarie) e, in caso di valore negativo, nel Titolo I delle spese (spese correnti).

Nel caso di mark to market positivo è necessario stanziare, tra le spese, un accantonamento per un valore corrispondente alle entrate accertate, con riferimento al quale non è possibile impegnare e pagare. La conseguente economia di bilancio costituisce una quota vincolata del risultato di amministrazione, fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali mark to market negativi futuri, e fino a completa estinzione di tutti i debiti coperti da derivati. Infatti, nel caso di estinzione anticipata di uno strumento finanziario derivato, la somma ricevuta dell'ente (cd. mark to market) viene destinata all'estinzione anticipata di altri derivati detenuti dall'ente. In alternativa, il mark to market positivo viene utilizzato dall'ente per estinguere prioritariamente il debito relativo al mutuo o al buono obbligazionario a copertura del quale era stato perfezionato il derivato oggetto di estinzione anticipata.

Qualora, dopo aver estinto tutti i debiti coperti da strumenti finanziari derivati e dopo avere estinto tutti i collegati contrati derivati, residui uno quota positiva di mark to market, quest'ultima è destinata alla riduzione dell'indebitamento generale dell'ente e alla riduzione del disavanzo 2020 o 2021 derivante dalle minori entrate registrate a seguito dell'epidemia da COVID-19.

Nel caso di estinzione anticipata di derivati da ammortamento (bullet/amortizing) si provvede:

a) alla cancellazione del credito derivante dalla sottoscrizione del derivato di ammortamento già accertato e imputato all'esercizio di scadenza del debito sottostostante (Entrate derivanti dalla chiusura di un derivato di ammortamento E.5.04.08.01.001);

b) all'accertamento e dell'incasso dell'entrata derivante dalla chiusura anticipata del derivato, o all'impegno e al pagamento della spesa sostenuta per chiudere anticipatamente il derivato, nel caso in cui l'operazione di chiusura anticipata comporti la necessità di rimborsare le controparti. Sia l'accertamento che l'impegno sono registrati tra le partite finanziarie, come entrate e spese derivanti dalla chiusura anticipata del derivato di ammortamento, e imputati all'esercizio della chiusura anticipata del derivato (Entrate derivanti dalla chiusura anticipata di un derivato di ammortamento E.5.04.08.01.002 o Spese derivanti dalla chiusura anticipata di un derivato di ammortamento U.3.04.08.01.002). La registrazione degli incassi o dei pagamenti è effettuata anche in caso di assenza di effettive riscossioni o pagamenti, se l'istituto finanziario provvede direttamente all'estinzione della quota del debito coperta dal derivato (attraverso una regolazione contabile,). L'eventuale entrata non destinata alla copertura dell'operazione di rinegoziazione/ristrutturazione/estinzione anticipata del debito, è accantonata, con le stesse modalità previste in caso di mark to market positivo dei derivati che prevedono solo lo scambio di flussi di interesse.

3.24 Le cartolarizzazioni sono operazioni finanziarie a valere sui flussi di cassa che ci si attende siano generati da attivi patrimoniali finanziari o non finanziari (principalmente immobiliari). L'operazione è normalmente finanziata attraverso l'emissione di obbligazioni, effettuata da una società finanziaria, in genere creata ad hoc (detta società veicolo o SPV). Ad essa l'amministrazione pubblica, originariamente proprietaria degli attivi (*originator*), conferisce gli stessi in modo che possano fungere da collaterale all'emissione delle predette obbligazioni. Il controvalore delle emissioni è versato dalla società all'ente pubblico.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti ed a attività finanziarie e non finanziarie costituiscono indebitamento.

Nei casi in cui l'operazione di cartolarizzazione costituisca indebitamento, non essendo qualificata come cessione di attività, l'amministrazione pubblica provvede, in primo luogo, a registrare l'entrata, derivante dal versamento, da parte della società veicolo, del controvalore delle emissioni, tra le accensioni di prestiti. L'accertamento dell'entrata è effettuato a seguito della firma del contratto con la società veicolo ed è imputato all'esercizio nel quale è prevista l'erogazione delle risorse.

Nel corso dell'operazione di cartolarizzazione, e fino al completo esaurimento della stessa, la società veicolo provvede alla cessione a terzi degli attivi o alla riscossione dei crediti oggetto dell'operazione di cartolarizzazione.

La società veicolo comunica all'amministrazione pubblica, attraverso rendicontazioni periodiche, l'ammontare dei proventi della cessione o della riscossione degli attivi, l'importo dei compensi a proprio favore o degli altri oneri erogati a terzi, la spesa sostenuta per il rimborso dei titoli e l'eventuale importo residuo da destinare all'amministrazione pubblica.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Sulla base delle periodiche rendicontazioni della società veicolo, l'amministrazione pubblica contabilizza in bilancio la cessione definitiva delle attività o la riscossione dei crediti al lordo di qualsiasi spesa o onere accessorio, sia della società veicolo che dell'Ente.
La copertura finanziaria delle spese correnti e degli interessi passivi connessi all'operazione di cartolarizzazione deve essere effettuata con le entrate correnti dell'Amministrazione pubblica.
Dal punto di vista contabile tali operazioni sono così registrate:
1) i proventi che la società veicolo trattiene per il rimborso di titoli sono accertati tra le alienazioni delle attività immobiliare (che in tale momento escono definitivamente dal patrimonio dell'Ente) o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione.
Contemporaneamente, tra le spese per rimborso dei prestiti, si registra l'impegno per la spesa sostenuta per il rimborso dei titoli e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;
2) i proventi che la società veicolo trattiene per il pagamento degli interessi passivi sui titoli emessi sono accertati tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione. Contemporaneamente, per lo stesso importo, si impegnano le spese per interessi e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;
3) i proventi che la società veicolo trattiene a titolo di commissione o per altre spese sono ugualmente accertati tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione. Contemporaneamente, per lo stesso importo, si impegnano le spese per gli oneri della cartolarizzazione e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;
4) i proventi che la società veicolo effettivamente trasferisce all'amministrazione pubblica sono accertati e riscossi tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione.
Alla fine dell'esercizio in cui ha rilevato il debito derivante dalla cartolarizzazione, l'amministrazione pubblica, attraverso le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale, riclassifica nello stato patrimoniale le attività oggetto dell'operazione come "Immobili cartolarizzati" o "Crediti cartolarizzati".
3.25 Il leasing finanziario e i contratti assimilati (leasing immobiliare, leasing in costruendo, sale and lease-back, ecc.) sono contratti di finanziamento che consentono ad un soggetto, comprese le amministrazioni pubbliche, di avere la disponibilità di un bene durevole, mobile o immobile, strumentale all'esercizio della propria attività, in cambio di un canone periodico, con la facoltà, una volta che sia scaduto il termine previsto dal contratto, di esercitare l'opzione di riscatto del medesimo acquistandone la relativa proprietà. Nell'operazione di leasing finanziario sono coinvolti i seguenti soggetti: l'utilizzatore, che è colui che sceglie ed utilizza il bene e può riscattarlo alla fine del contratto, il finanziatore dell'operazione, che acquista materialmente il bene scelto dall'utilizzatore, conservandone la proprietà sino al momento dell'eventuale riscatto ed il fornitore, che vende alla società di leasing il bene scelto dall'utilizzatore.
Il leasing operativo si caratterizza, invece, per la mancanza dell'opzione di riscatto al termine del contratto. In tal caso, è lo stesso produttore del bene che lo concede in locazione per un canone che corrisponde generalmente alla entità dei servizi offerti dal bene stesso e non è in relazione con la sua durata economica.
La distinzione tra le due fattispecie è stata focalizzata dalla Corte di Cassazione (Cass. Civ. sez. unite, n. 65/1993) che ha qualificato il leasing finanziario come "leasing traslativo" ove i canoni non costituiscano soltanto il corrispettivo dell'utilizzazione del bene nel periodo, ma incorporano parte del prezzo del bene stesso, cosicché l'utilizzatore, avendo interamente pagato il prezzo, al termine del rapporto, è vincolato, in termini di convenienza economica, all'acquisto formale del bene.
Per contro, il leasing operativo viene qualificato come "leasing di godimento", ove i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo, costituendo il corrispettivo del godimento ed essendo ragguagliati al valore di utilizzazione del bene.
Lo IAS 17, paragrafo 10, per distinguere concretamente le tipologie di leasing finanziario ed operativo, 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 ad 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.
Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, le operazioni di leasing finanziario costituiscono indebitamento.
Per il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, come previsto dal SEC 95, dallo IAS 17 e dalla giurisprudenza consolidata, il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono debito che finanzia l'investimento.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Pertanto, il leasing finanziario e le operazioni assimilate, sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, secondo il cd. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.
Al momento della consegna del bene oggetto del contratto, si rileva il debito pari all'importo oggetto di finanziamento, da iscrivere tra le "Accensioni di prestiti", e si registra l'acquisizione del bene tra le spese di investimento (si accerta l'entrata, si impegna la spesa e si emette un mandato versato in quietanza di entrata del proprio bilancio).
L'importo del finanziamento è costituito dal valore corrente del bene all'inizio del leasing, che deve essere pari al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing. Nel determinare il valore attuale, il tasso di sconto da utilizzare è il tasso di interesse implicito nell'operazione di leasing, se è possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso di interesse marginale del locatario.
Anche se formalmente non è di proprietà dell'ente, dal punto di vista contabile il bene è preso in carico dell'ente, inventariato tra i beni in leasing ed oggetto di ammortamento.
Al momento del pagamento dei canoni periodici si rilevano sia gli interessi passivi impliciti nel canone che la quota di finanziamento rimborsata. In altri termini, i canoni periodici sono registrati contabilmente distinguendo la parte interessi, da imputare in bilancio tra le spese correnti, dalla quota capitale, da iscrivere tra i rimborsi prestiti della spesa. Considerato che il leasing finanziario è costruito come un'operazione di erogazione di credito, l'amministrazione ha sempre la possibilità di calcolare quanta parte del canone è destinata a restituire il capitale e quanta a remunerare il prestito, sotto forma di piano di ammortamento.
Alla fine del contratto di leasing, la spesa per l'esercizio del riscatto è registrata tra le spese di investimento.
Si segnala, infine, che il bene concesso in locazione finanziaria all'amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata, poiché il locatore è proprietario del bene sino all'eventuale opzione di riscatto da parte dell'Amministrazione pubblica. Infatti, il locatore, in caso di mancato riscatto, conserva, anche dopo il periodo di locazione, la proprietà del bene; conseguentemente, non possono costituire oggetto del contratto beni rientranti nel demanio pubblico necessario ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile delle amministrazioni pubbliche, in quanto non commerciabili.
Inoltre, l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante leasing immobiliare o in costruendo, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere acquisita dal locatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'amministrazione. E' ammissibile la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, purché il diritto reale sia concesso per un periodo considerevolmente più lungo di quello previsto per il contratto di locazione finanziaria.
I principi di cui al presente paragrafo si applicano, a decorrere dal 1° gennaio 2015, alle nuove operazioni di leasing.
3.26 Le anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere dell'ente sono contabilizzate nel titolo istituito appositamente per tale tipologia di entrate che, ai sensi dell'articolo all'art. 3, comma 17, della legge 350/2003, non costituiscono debito dell'ente, in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente e destinate ad essere chiuse entro l'esercizio.
Pertanto, alla data del 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse.
Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle anticipazioni di tesoreria sono contabilizzate nel rispetto del principio contabile generale n. 4, dell'integrità, per il quale le entrate e le spese devono essere registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate.
Al fine di consentire la contabilizzazione al lordo, il principio contabile generale della competenza finanziaria n. 16, prevede che gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio.
Nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In allegato si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno. La conciliazione del consuntivo con il conto del tesoriere è effettuata tenendo conto delle risultanze del consuntivo e dell'allegato.

4. La riscossione ed il versamento delle entrate

4.1 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'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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.
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 (cd. fondo contabile o di diritto) coincide con il fondo di cassa risultante dalle scritture della banca (cd. 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 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'articolo 77-quater, comma 11, del decreto legge 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.

4.2 Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale, previa formale parificazione, per il tramite dell'amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere.
Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.
L'operazione di "parificazione" consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente.
Gli agenti contabili devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare all'amministrazione per la quale operano gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità.
Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di esercizio del riscontro contabile e le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo degli agenti della riscossione.

5. Impegno di spesa e regole di copertura finanziaria della spesa

5.1. Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.
Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni alle quali non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.
L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare ed il soggetto creditore e avendo indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.
Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:
- la ragione del debito;
- l'indicazione della somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- la scadenza dell'obbligazione;
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. Pur se 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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.
Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio di previsione a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione (166), di locazione, di leasing operativo, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 c.c., delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento."
Nei casi in cui è consentita l'assunzione di spese correnti di competenza di esercizi non considerati nel bilancio di previsione, l'elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nell'esercizio è trasmesso, per conoscenza, al Consiglio dell'ente (gli enti strumentali delle regioni, province e Comuni trasmettono tali provvedimenti all'ente vigilante).
5.2 Pertanto, per la spesa corrente, l'imputazione dell'impegno avviene:
a) per la spesa di personale:
- nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nelle entrate di bilancio;
- nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici. Nelle more della firma del contratto si auspica che l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione. Fa eccezione l'ipotesi di blocco legale dei rinnovi economici nazionali, senza possibilità di recupero, nel qual caso l'accantonamento non deve essere operato.
Negli esercizi considerati nel bilancio di previsione si procede all'impegno, per l'intero importo, delle spese di personale risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In occasione del rendiconto si cancellano gli impegni cui non corrispondono obbligazioni formalizzate.
- Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziate e impegnate in tale esercizio. Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio. Considerato che il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo.
Le verifiche dell'Organo di revisione, propedeutiche alla certificazione prevista dall'art. 40, comma 3-sexies, del D.Lgs. 165/2001, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce. In caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale. Identiche regole si applicano ai fondi per il personale dirigente.
Nel primo esercizio di applicazione di tale principio sono possibili le seguenti casistiche.
1) Gli enti che già impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio successivo a quello cui tali spese si riferiscono, non hanno problemi di discontinuità nel rispetto dei vincoli riguardanti la spesa di personale, in quanto in ciascun esercizio impegnano spese di personale riguardanti un'annualità completa.
Pertanto, nel primo esercizio del bilancio di previsione, tali enti provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:
a) la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento;
b) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
c) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.
2) Anche per gli enti che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nello stesso esercizio cui tali spese si riferiscono non si determinano problemi di discontinuità, a condizione

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

che il pagamento del trattamento accessorio e premiante sia effettuato nell'esercizio successivo, dopo il riaccertamento straordinario dei residui.
Infatti, a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi risultanti al 31/12 dell'esercizio che precede il primo anno di sperimentazione e riguardanti le spese relative al trattamento accessorio e premiante riferite all'esercizio precedente sono cancellati e reimputati alla competenza del primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, garantendone la copertura attraverso il a valere del fondo pluriennale vincolato determinato con l'operazione di riaccertamento straordinario.
Pertanto, nel primo esercizio del bilancio di previsione, tali enti provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:
a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.
A seguito del riaccertamento straordinario, lo stanziamento iniziale così determinato è incrementato della spesa riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare e pagare nell'anno in corso.
3) Nel caso in cui gli enti di cui al punto 2), che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio cui tali spese si riferiscono, provvedano al pagamento di tali voci prima del riaccertamento straordinario dei residui, è necessario, al fine di evitare problemi di discontinuità del livello degli impegni ai fini del rispetto dei vincoli della spesa di personale, effettuare il pagamento nel rispetto del presente principio, imputandolo alla competenza dell'esercizio in corso, piuttosto che ai residui dell'esercizio precedente.
A tal fine l'ente deve impegnare nuovamente la spesa relativa al trattamento accessorio e premiante riferita anell'esercizio precedente, nonostante tale spesa risulti già impegnata con riferimento a tale esercizio.
Pertanto, anche tali enti, nel primo esercizio del bilancio di previsione, provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:
a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.
L'impegno riguardante la spesa relative al trattamento accessorio e premiante dell'esercizio precedente è registrato a valere dello stanziamento riguardante la lettera a).
Nel corso del riaccertamento straordinario dei residui, l'ente procede alla cancellazione e alla reimputazione del residuo passivo riguardante il trattamento accessorio e premiante riferito all'esercizio precedente, come se tale spesa non fosse stata nuovamente impegnata e già pagata.
Si provvede pertanto alla variazione dello stanziamento iniziale incrementandolo della spesa riguardante la premialità. Al termine delle procedure riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui, gli stanziamenti riguardanti la spesa di personale risultano così determinati:
a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno, impegnata per la premialità e il trattamento dell'anno precedente, già pagata;
b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo;
c) la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento, impegnata a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.
Poiché non è possibile avere un doppio impegno per la medesima spesa, a seguito delle procedure riguardanti il riaccertamento straordinario, è necessario procedere alla eliminazione della duplicazione, cancellando l'impegno di cui alla lettera c), fermo restando lo stanziamento complessivo e la relativa copertura rideterminata a seguito del riaccertamento straordinario costituita dal fondo pluriennale vincolato destinato a finanziare la premialità dell'anno in corso.
In caso di esercizio provvisorio, si applicano i medesimi principi.
Gli impegni di spesa riguardanti gli incentivi per le funzioni tecniche di cui all' *articolo 113 del d.lgs. 50 del 2016* , compresi i relativi oneri contributivi ed erariali, sono assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti i medesimi lavori, servizi e forniture cui si riferiscono, nel titolo II della spesa ove si tratti di opere o nel titolo I, nel caso di servizi e forniture. L'impegno è registrato, con imputazione all'esercizio in corso di gestione, a seguito della formale destinazione al fondo delle risorse stanziate in bilancio, nel rispetto dell' *articolo 113* , comma 2 e seguenti ed è tempestivamente emesso il relativo ordine di pagamento a favore del proprio bilancio, al Titolo terzo delle entrate, tipologia 500 "Rimborsi e altre entrate correnti", categoria 3059900 "Altre entrate correnti n.a.c.", voce del piano dei conti finanziario E.3.05.99.02.001 Fondi incentivanti il personale (*art. 113 del d.lgs. 50/2016*). La spesa riguardante gli incentivi tecnici è impegnata anche tra le spese di personale, negli stanziamenti riguardanti il fondo per la contrattazione integrativa, nel rispetto dei principi contabili previsti per il trattamento accessorio e premiale del personale. La copertura di tale spesa è costituita dall'accertamento di entrata di cui al periodo precedente, che svolge anche la funzione di rettificare il doppio impegno, evitando gli effetti della duplicazione della spesa. Tali modalità di registrazione sono adottate anche per la quota del 20% prevista dal comma 4 dell' *art. 113 del d.lgs. 50/2016* (c.d. "fondo innovazione") destinata all'acquisto di beni, strumentazioni e tecnologie funzionali a progetti di innovazione nonché per l'attivazione di tirocini formativi e di orientamento, che, a seguito della formale destinazione al fondo delle risorse stanziate in bilancio, nel rispetto dell' *articolo 113* , comma 2 e seguenti, è impegnata a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti i lavori, servizi e forniture con imputazione all'esercizio in corso di gestione, ed è tempestivamente emesso il relativo ordine di pagamento a favore del proprio bilancio, al Titolo terzo delle entrate, tipologia 500 "Rimborsi e altre entrate correnti", categoria 3059900 "Altre entrate correnti n.a.c.". Tale quota del 20% è impegnata anche tra le spese correnti o di investimento in base alla

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

natura economica della spesa, nel rispetto del principio contabile della competenza finanziaria. La copertura di tale spesa è costituita dall'accertamento di entrata di cui al periodo precedente, che svolge anche la funzione di rettificare il doppio impegno, evitando gli effetti della duplicazione della spesa.
- Per quanto riguarda la spesa nei confronti dei dipendenti addetti all'Avvocatura, considerato che la normativa prevede la liquidazione dell'incentivo solo in caso di esito del giudizio favorevole all'ente, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento, con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente deve limitarsi ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli incentivi ai legali dipendenti, stanziando nell'esercizio le relative spese che, in assenza di impegno, incrementano il risultato di amministrazione, che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese legali. Identiche regole si applicano a qualsiasi altra voce stipendiale accessoria che sia sottoposta a condizione sospensiva, in analogia a quanto appena espresso.
b) per la spesa relativa all'acquisto di beni e servizi:
- nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente;
- negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto, di somministrazione e altre forniture periodiche ultrannuali. Ad esempio, al momento della firma del contratto di fornitura continuativa di servizi a cavallo tra due esercizi si impegna l'intera spesa, imputando distintamente nei due esercizi le relative quote di spesa. Ciascuna quota di spesa trova copertura nelle risorse correnti dell'esercizio in cui è imputata e non richiede la costituzione del fondo pluriennale vincolato;
- riguardanti gli aggi corrisposti sui ruoli, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto nella convenzione per la riscossione dei tributi applicato all'ammontare delle entrate accertato, al netto dell'eventuale relativo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- nell'esercizio in cui la prestazione è resa per i gettoni di presenza dei componenti del Consiglio, anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo;
- riguardanti le commissioni per l'alienazione di beni, di titoli e di partecipazioni, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto dal contratto, nel caso in cui il provento è incassato al netto. La contabilizzazione di tali oneri è effettuata nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio, anche nel caso di assenza di un pagamento effettivo. La copertura delle commissioni per l'alienazione di beni immobili o di titoli e partecipazioni può essere costituita dalle entrate correlate.
c) per la spesa relativa a trasferimenti correnti:
- 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 predispone 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.
d) per la spesa per l'utilizzo di beni di terzi (es. locazione), l'imputazione dell'impegno si realizza per l'intero onere dell'obbligazione perfezionata, con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere.
e) nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'ente, le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA e, per la determinazione della posizione IVA, diventano rilevanti la contabilità economico patrimoniale e le scritture richieste dalle norme fiscali (ad es. registri IVA). La contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate l'eventuale credito IVA, o l'eventuale debito IVA, tra le spese. Il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA o è contestuale all'eventuale pagamento eseguito nel corso dell'anno di imposta, mentre l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione.
Il credito IVA imputabile a investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti. Il credito IVA imputabile a investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione pari al credito IVA derivante dall'Investimento finanziato dal debito, è vincolata alla realizzazione di investimenti. Effettuato il vincolo l'ente può procedere alla compensazione dei tributi o al finanziamento di spese correnti.
L'ente fornisce informazioni riguardanti la gestione IVA nella relazione sulla gestione al consuntivo.
In contabilità finanziaria, le spese effettuate nell'ambito di attività commerciali soggette al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), sono registrate come segue:
a. la spesa concernente l'acquisizione di beni o di servizi è impegnata per l'importo comprensivo di IVA;
b. tra le entrate correnti si accerta un' entrata di importo pari all'IVA derivante dall'operazione di inversione contabile, al capitolo codificato E.3.05.99.03.001 Entrate per sterilizzazione inversione contabile IVA (reverse charge).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

c. emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno di spesa di cui alla lettera a, con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA;
d. a fronte della ritenuta IVA indicata alla lettera a. si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lettera b;
e. alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, in considerazione delle risultanze delle scritture della contabilità economico patrimoniale e delle scritture richieste dalle norme fiscali, l'ente determina la propria posizione IVA e, se risulta un debito IVA, impegna la relativa spesa alla voce codificata U.1.10.03.01.000 «Versamenti IVA a debito per le gestioni commerciali.
Le amministrazioni che, per la determinazione dell'IRAP, hanno optato per l'applicazione del *metodo commerciale* sulle attività rilevanti ai fini IRAP e, in sede di presentazione della dichiarazione annuale, evidenziano un credito, relativo ai maggiori versamenti degli acconti mensili IRAP effettuati nell'anno precedente, in misura superiore rispetto all'imposta dovuta per la quota "commerciale" delle retribuzioni erogate al personale impiegato promiscuamente nelle attività oggetto di opzione, accertano il credito IRAP imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso.
f) gli impegni riguardanti gli interessi passivi sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva. Gli impegni concernenti gli interessi derivanti da operazioni di indebitamento perfezionato sono imputati negli esercizi del bilancio di previsione e negli esercizi successivi sulla base del piano di ammortamento. Per gli esercizi ancora non gestiti si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento. Gli impegni sono registrati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento (Cassa Depositi e Prestiti).
g) gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa. In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui prevista dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale. Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni. Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata. Al riguardo si ricorda che l'articolo 3, comma 4, del presente decreto prevede che le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese reimputate sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.
h) nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.
In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).
In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.
In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione).
È parimenti possibile ridurre gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi contenzioso in corso d'anno, qualora nel corso dell'esercizio il contenzioso, per il quale sono stati già effettuati accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, si riduca per effetto della conclusione dello stesso contenzioso (ad es. sentenza, estinzione del giudizio, transazione, ecc.) che consentano la riduzione dell'accantonamento previsto per lo specifico rischio di soccombenza.
L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti.
i) anche le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del ....". Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile.

5.3 Le spese di investimento.

5.3.1 Le spese di investimento sono impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità; della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. È in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

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

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

5.3.3 La copertura finanziaria delle spese di investimento, comprese quelle che comportano impegni di spesa imputati a più esercizi deve essere predisposta - fin dal momento dell'attivazione del primo impegno - con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento.

La copertura degli investimenti imputati all'esercizio in corso di gestione, può essere costituita da:

l'accertamento di un'entrata imputata al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, a seguito di un obbligazione giuridica perfezionata o, l'autorizzazione all'indebitamento con legge regionale, nei casi previsti dalla legge (169);

il saldo corrente dell'esercizio cui è imputata la spesa, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione.

La copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi a quello in corso di gestione può essere costituita da una delle seguenti modalità alternative:

l'accertamento di un'entrata imputata al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, a seguito di un'obbligazione giuridica perfezionata o, l'autorizzazione all'indebitamento con legge regionale, nei casi previsti dalla legge;

da una quota del margine corrente di competenza finanziaria dell'equilibrio di parte corrente rappresentato nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, di importo non superiore ai limiti previsti dal principio contabile generale della contabilità finanziaria. Tale limite identifica la quota della previsione del margine corrente di competenza che può considerarsi consolidata, e costituire copertura agli investimenti imputati agli esercizi futuri compresi nel bilancio di previsione. Per le Regioni a statuto ordinario si fa riferimento al medesimo saldo corrente risultante dal prospetto degli equilibri, al netto delle poste contabili riguardanti le risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale. Per le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano il principio contabile generale ha previsto una specifica disciplina;

la quota del margine corrente costituita dal 50% delle previsioni riguardanti l'incremento di gettito derivante dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali, e derivanti dalla maggiorazione di oneri concessori e sanzioni, formalmente deliberate, stanziate nel bilancio di previsione e non accertate negli ultimi tre esercizi rendicontati, al netto dell'eventuale relativo FCDE. Trattandosi di previsioni di nuove e maggiore entrate, tali risorse non sono comprese nella quota consolidata del margine corrente di cui al precedente punto;

la quota del margine corrente costituita da riduzioni permanenti della spesa corrente, realizzate nell'esercizio in corso e risultanti da un titolo giuridico perfezionato, non compresa nella quota del margine corrente consolidata.

Le ultime tre modalità di copertura degli investimenti sopra indicate, sono definite dal principio contabile generale della competenza finanziaria per favorire la spesa per investimenti, nel rispetto del principio contabile generale n. 9 della prudenza, da applicarsi in modo da garantire che la copertura delle spese di investimento (170) , in particolare quelle imputate agli esercizi successivi, risulti "credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in esercizi futuri (171)".

5.3.4 La copertura degli investimenti costituita da entrate accertate.

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

Costituiscono idonea copertura finanziaria delle spese di investimento, impegnate negli esercizi successivi, le risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione (accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa), 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.

In particolare, possono costituire copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi a quello in corso di gestione le entrate già accertate:

imputate all'esercizio in corso di gestione (entrate correnti destinate per legge agli investimenti, entrate derivanti da avanzi della situazione corrente di bilancio, entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossione di crediti, proventi da permessi di costruire e relative sanzioni);

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

derivanti da trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche anche se imputate negli esercizi successivi a quello di gestione,
derivanti dai mutui tradizionali, i cui contratti prevedono l'erogazione delle risorse in un'unica soluzione, prima della realizzazione dell'investimento, dando luogo ad accantonamenti al fondo pluriennale vincolato di cui al successivo punto 5.4;
derivanti da forme di finanziamento flessibile i cui contratti consentono l'acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell'investimento (da preferire rispetto al mutuo tradizionale, in quanto comportano minori oneri finanziari);
derivanti da altre entrate accertate tra le accensioni di prestiti, i cui contratti prevedono espressamente l'esigibilità; del finanziamento secondo i tempi di realizzazione delle spese di investimento (ad esempio i prestiti obbligazionari a somministrazione periodica);
l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato, a seguito dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, a condizione che siano rispettate le seguenti priorità:
a) per finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio;
b) al riequilibrio della gestione corrente;
c) per accantonamenti per passività potenziali (ad es. al fondo crediti di dubbia esigibilità;);
d) al finanziamento di spese di investimento e/o estinzione anticipata di prestiti.
Non costituiscono idonee forme di copertura degli investimenti le altre entrate accertate e imputate a esercizi successivi a quello in corso di esercizio, quali i permessi da costruire, in considerazione dell'incertezza che gli accertamenti imputati a esercizi futuri possano tradursi in effettive risorse disponibili per l'ente.
L'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni concernenti investimenti finanziati da entrate accertate al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, è resa indicando gli estremi del provvedimento di accertamento delle entrate che costituiscono la copertura e la loro classificazione in bilancio. Con riferimento agli impegni imputati agli esercizi successivi è anche necessario precisare se trattasi di copertura costituita da:
entrate accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione o agli esercizi precedenti, accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa dell'esercizio precedente quello di imputazione dell'impegno di cui costituiscono copertura,
entrate accertate esigibili nell'esercizio di imputazione dell'impegno di cui costituiscono copertura, la cui esigibilità; è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione.
5.3.4-bis La copertura degli investimenti costituita da debito autorizzato e non contratto (DANC) (solo per le regioni).
A decorrere dall'esercizio 2018, possono autorizzare spese di investimento la cui copertura è costituita da debito da contrarre solo le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano che nell'ultimo anno hanno registrato valori degli indicatori annuali di tempestività dei pagamenti calcolati e pubblicati secondo le modalità stabilite dal *decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014* , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, n. 265 del 14 novembre 2014, rispettosi dei termini di pagamento di cui all' *art. 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231* , e successive modificazioni.
La possibilità di effettuare investimenti con copertura costituita da debito non contratto è autorizzata con legge regionale, anche con riferimento agli esercizi successivi, ed è soggetta alla disciplina ed ai limiti previsti dall'ordinamento per il debito.
La copertura da debito autorizzato e non contratto si forma con riferimento a ciascuno degli esercizi di imputazione degli impegni per investimento, senza che sia necessaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato.
Alla fine dell'esercizio, l'importo del debito autorizzato e non contratto (DANC) formatosi nel corso dell'esercizio è pari all'ammontare degli impegni per investimenti registrati con copertura costituita da debito non contratto, al netto degli eventuali maggiori accertamenti di entrate rispetto alle previsioni di bilancio destinati alla copertura degli investimenti già stanziati in bilancio finanziati da debito. Al riguardo, si richiama l'art. 51 del presente decreto, comma 2, lettera g-bis. In ogni caso, i maggiori accertamenti cui non è stata attribuita una specifica destinazione concorrono alla determinazione del risultato di competenza, del risultato di amministrazione e dell'importo del debito autorizzato e non contratto alla fine dell'esercizio.
In sede di rendiconto, il debito autorizzato e non contratto può determinare saldi di competenza negativi da debito autorizzato e non contratto in quanto, a fronte degli impegni per spese di investimento non sono state accertate le correlate entrate. La quota dei saldi di competenza determinata da «debito autorizzato e non contratto» è denominata «Disavanzo di competenza da DANC», «Equilibrio di competenza negativo da DANC» e «Equilibrio complessivo negativo da DANC».
I saldi di competenza negativi da DANC in genere comportano anche la formazione o il peggioramento del disavanzo di amministrazione. La quota del disavanzo di amministrazione determinata dal «Debito autorizzato e non contratto» è denominata «Disavanzo di amministrazione da DANC».
L'Equilibrio complessivo negativo da DANC può non determinare la formazione del disavanzo di amministrazione da DANC se è compensato dal risultato positivo della gestione dei residui o dall'utilizzo di fatto del risultato di amministrazione libero non applicato al bilancio.
Il disavanzo di amministrazione da DANC è ripianato attraverso la contrazione del debito negli esercizi successivi solo per far fronte a esigenze effettive di cassa, a meno della formazione di risultati di competenza finanziari positivi che ripianano, in tutto o in parte il disavanzo, consentendo di evitare definitivamente il ricorso al debito.
Per il recupero della quota del disavanzo di amministrazione derivante da debito autorizzato e non contratto è prevista in bilancio una voce distinta rispetto a quella riguardante il disavanzo derivante dalla gestione,

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

denominata «Disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto». A fronte di tale voce, in entrata è iscritto uno stanziamento di importo corrispondente riguardante le accensioni di prestiti, che sarà oggetto di accertamento in presenza di effettive esigenze di cassa.

5.3.5 La copertura costituita dalla quota consolidata del saldo positivo di parte corrente.

La copertura degli impegni concernenti investimenti imputati agli esercizi successivi può essere costituita, distintamente per ciascuno degli esercizi di imputazione degli impegni, da una quota del saldo positivo di parte corrente, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, se risultano rispettate le seguenti condizioni (per le regioni a statuto ordinario si fa riferimento alla medesima quota del margine corrente al netto delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale):

la quota del saldo non deve essere superiore al limite previsto dal principio contabile generale n. 16, come specificato al paragrafo 5.3.6, che consente di identificare la quota consolidata del margine corrente previsto in bilancio (per le regioni a statuto ordinario, il limite consente di identificare la quota consolidata del margine corrente al netto delle risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale);

la copertura riguarda solo gli impegni imputati agli esercizi considerati nel bilancio di previsione, salvo quanto previsto dal paragrafo 5.3.6, in attuazione del principio contabile generale n. 16;

l'Ente non ha registrato un disavanzo di amministrazione in entrambi i due ultimi esercizi nuovo e aggiuntivo rispetto a quello registrato nell'esercizio precedente (172). Nel caso in cui l'esercizio precedente, non sia ancora stato rendicontato, si fa riferimento alla situazione risultante dal prospetto concernente il risultato di amministrazione presunto (se riferito ad esercizio ormai chiuso, il risultato di amministrazione presunto è predisposto sulla base di dati di preconsuntivo,). Fino a quando il più vecchio degli ultimi due esercizi non è stato rendicontato il margine corrente consolidato non può costituire copertura degli impegni concernenti investimenti imputati agli esercizi successivi.

Ai fini della verifica del rispetto della presente condizione, si considera il risultato di amministrazione (sia rendicontato che presunto) determinato tenendo conto degli accantonamenti, dei vincoli e delle risorse destinate, mentre non rileva il disavanzo costituito esclusivamente da maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, da disavanzo tecnico, da debito autorizzato e non contratto dalle regioni e dal disavanzo in corso di ripiano pluriennale riguardante gli esercizi successivi a quello in cui è stata ripianata la prima quota.

Gli investimenti finanziati dalla quota consolidata del margine corrente previsto nel bilancio di previsione sono analiticamente elencati nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione (ex art. 11, comma 5, lettera d).

Con riferimento a tale forma di copertura, l'attestazione di copertura finanziaria è resa dopo avere verificato, con riferimento a ciascun esercizio finanziario, che:

gli impegni sono imputati a stanziamenti riguardanti investimenti finanziati dalla quota consolidata del margine corrente previsto nel bilancio di previsione, di cui all'apposito elenco della nota integrativa allegata al bilancio, il cui importo totale non supera il limite previsto dal principio contabile generale della competenza finanziaria (173) , come specificato dal principio applicato 5.3.6, ed avere riscontrato che ciascun impegno non eccede lo stanziamento disponibile;

con riferimento alla data dell'attestazione, il margine corrente previsto nel bilancio e l'elenco degli investimenti di cui alla nota integrativa allegati al bilancio, non hanno subito modifiche a seguito delle variazioni intervenute nel corso della gestione, o, in alternativa, che l'attestazione è stata resa facendo riferimento alla versione aggiornata del prospetto degli equilibri e della nota integrativa, riportati in allegato all'attestazione.

5.3.6 Determinazione della quota consolidata del margine corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione e altre eventuali forme di copertura.

Al fine di garantire che la copertura sia credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, il principio contabile generale n. 16 prevede che, fermo restando le altre condizioni richiamate al principio applicato 5.3.5, solo una quota del saldo di parte corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione possa costituire copertura agli impegni concernenti gli investimenti correnti imputati agli esercizi successivi. Con riferimento agli esercizi compresi nel bilancio di previsione, costituisce copertura agli investimenti la quota del margine corrente che può considerarsi «consolidata», di importo non superiore al minore valore tra:

la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio (dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), delle entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, delle entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione, e dell'accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni. Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto;

la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo del fondo di cassa e degli incassi di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a pagamenti.

Le regioni a statuto ordinario conteggiano le medie triennali dei saldi correnti di competenza e di cassa al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione/Fondo di cassa e dell'accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni/pagamenti, escludendo le entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, le entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione, e le risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

A decorrere dal primo esercizio del bilancio e per i quattro esercizi successivi, anche per quelli non compresi nel bilancio di previsione, costituisce copertura degli investimenti il 60 per cento della media degli incassi in c/competenza delle entrate derivanti dagli oneri di urbanizzazione e, nei casi previsti dalla legislazione regionale, dalle monetizzazioni di standard urbanistici al netto della relativa quota del FCDE, degli ultimi cinque esercizi rendicontati, garantendo la destinazione degli investimenti prevista dalla legge.
Per le Autonomie speciali, il principio contabile generale n. 16 prevede:
con riferimento agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi a quello in corso di gestione, che costituisce copertura agli investimenti la quota del saldo positivo di parte corrente risultante dal prospetto degli equilibri di importo non superiore alla media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), delle entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, delle entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione, e dell'accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni. Il dettaglio delle spese correnti non ricorrenti finanziate con utilizzo del risultato di amministrazione deve essere riportato nella relazione al rendiconto;
con riferimento agli esercizi non compresi nel bilancio di previsione, non oltre il limite di dieci esercizi a decorrere da quello di imputazione del primo impegno, che costituisce copertura agli investimenti la quota del saldo corrente di competenza di importo non superiore al minore valore tra:
la media dei saldi di parte corrente in termini di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione destinato al finanziamento delle spese correnti ricorrenti e del rimborso dei prestiti, comprese le spese finanziate con la quota libera del risultato di amministrazione ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio dalla nettizzazione sono escluse le spese correnti non ricorrenti nonché il fondo anticipazione di liquidità), delle entrate vincolate per specifiche destinazioni nel risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio, delle entrate accantonate nei fondi confluite nel risultato di amministrazione, e dell'accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni;
la media dei saldi di parte corrente in termini di cassa registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, determinati al netto dell'utilizzo del fondo di cassa e degli incassi di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a pagamenti.
Le modalità di quantificazione di tali saldi sono illustrati nella sezione della nota integrativa riguardante la spesa per investimenti.
5.3.7 La copertura degli investimenti derivante da nuove o maggiori aliquote fiscali.
Le maggiori entrate correnti derivanti dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali a carattere permanente, o derivanti dalla maggiorazione di oneri concessori e sanzioni possono essere destinate ad incrementare la previsione del margine corrente destinato agli investimenti, allegato al bilancio di previsione. Il 50% di tale incremento, al netto dell'eventuale relativo fondo crediti di dubbia esigibilità;, può costituire copertura di impegni riguardanti spese di investimento imputate agli esercizi considerati nel bilancio successivi a quello in corso di gestione, a condizione che gli accertamenti riguardanti tali entrate non siano già stati effettuati in uno degli ultimi tre esercizi rendicontati.
Gli investimenti finanziabili dal 50% della quota del margine corrente derivante dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali, sono dettagliatamente individuati nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione (art. 11, comma 5, lettera d).
Nel caso di nuove o maggiori aliquote fiscali a carattere non permanente, la copertura è limitata agli esercizi cui l'incremento di aliquota si riferisce, compresi nel bilancio di previsione.
Con riferimento a tale forma di copertura, l'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni per spese di investimento è resa dando atto di avere verificato che:
per ciascun esercizio, gli impegni sono imputati a stanziamenti riguardanti investimenti finanziabili con il 50% della quota del margine corrente derivante dalla maggiorazione delle aliquote fiscali, di cui all'elenco della nota integrativa allegata al bilancio, ed avere riscontrato che, per tutti gli esercizi considerati nel bilancio, ciascun impegno non eccede lo stanziamento disponibile;
che la quantificazione degli stanziamenti riguardanti l'incremento di gettito fiscale derivante dall'applicazione delle nuove o maggiori aliquote è stata elaborata nel rispetto del principio della prudenza;
che le maggiori entrate non sono già state oggetto di registrazione contabile nei tre esercizi rendicontati, cui si è fatto riferimento per la determinazione del limite di cui al principio 5.3.5 e 5.3.6;
con riferimento alla data dell'attestazione, il margine corrente previsto nel bilancio e l'elenco degli investimenti di cui alla nota integrativa allegati al bilancio, non hanno subito modifiche a seguito delle variazioni intervenute nel corso della gestione, o, in alternativa, che l'attestazione è stata resa facendo riferimento alla versione aggiornata del prospetto degli equilibri e della nota integrativa, riportati in allegato all'attestazione.
La restante quota del 50% dell'incremento del margine corrente può costituire copertura a impegni riguardanti spese di investimento secondo le modalità previste al punto 5.3.9.
5.3.8 La copertura degli investimenti derivante da riduzioni permanenti di spese correnti.
Le riduzioni permanenti di spese correnti possono essere destinate ad incrementare il margine corrente destinato agli investimenti. In tali casi, l'intero incremento del margine corrente può costituire copertura di impegni riguardanti spese di investimenti imputati agli esercizi considerati nel bilancio successivi a quello

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

in corso di gestione, a condizione che la riduzione della spesa corrente sia già realizzata, risulti da un titolo giuridico perfezionato e non risulti da uno degli ultimi tre esercizi rendicontati.
Gli investimenti finanziati da tale quota del margine corrente sono dettagliatamente individuati nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione (art. 11, comma 5, lettera d). L'attestazione di regolarità finanziaria degli impegni riguardanti tali spese è resa dopo avere verificato, con riferimento a tutti gli esercizi finanziari cui la spesa si riferisce, che gli impegni sono imputati a stanziamenti riguardanti investimenti finanziabili con la quota del margine corrente formatasi a seguito di riduzioni permanenti di spese correnti, già realizzate, risultanti da un titolo giuridico perfezionato.
Con riferimento a tale forma di copertura, l'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni per spese di investimento è resa dando atto di avere accertato che:
gli impegni sono imputati a stanziamenti riguardanti investimenti finanziabili dalla quota del margine corrente derivante dalla riduzione permanente delle spese correnti, di cui all'apposito elenco della nota integrativa allegata al bilancio, ed avere riscontrato che, per tutti gli esercizi considerati nel bilancio, ciascun impegno non eccede lo stanziamento disponibile;
la riduzione permanente delle spese correnti si è già realizzata, risulti da un titolo giuridico perfezionato e non sia già stata oggetto di registrazione contabile nei tre esercizi rendicontati, cui si è fatto riferimento per la determinazione del limite di cui al principio 5.3.5 e 5.3.6;
con riferimento alla data dell'attestazione, il margine corrente previsto nel bilancio e l'elenco degli investimenti di cui alla nota integrativa allegati al bilancio, non hanno subito modifiche a seguito delle variazioni intervenute nel corso della gestione, o, in alternativa, che l'attestazione è stata resa facendo riferimento alla versione aggiornata del prospetto degli equilibri e della nota integrativa, riportati in allegato all'attestazione.
5.3.9 Le variazioni di bilancio che determinano variazioni del margine corrente possono disporre l'aggiornamento:
a) del prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione;
b) della sezione della nota integrativa al bilancio che elenca gli investimenti finanziati con la previsione del margine corrente.
5.3.10 Se nel corso dell'esercizio è approvato il rendiconto relativo all'esercizio precedente dal quale risulta un disavanzo di amministrazione, e l'ente risulta in disavanzo per il secondo esercizio consecutivo, si provvede, contestualmente alle deliberazioni di variazione di bilancio riguardanti il ripiano, alla riduzione degli stanziamenti, sia per l'esercizio in corso, che per gli esercizi successivi, concernenti gli investimenti finanziati dalla previsione di margine positivo di parte corrente, fermo restando gli impegni già assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate.
Almeno in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di assestamento generale l'ente verifica in analisi l'andamento delle coperture finanziarie di cui al punto 5.3.3 al fine di accertarne l'effettiva realizzazione e adottando gli eventuali provvedimenti in caso di modifica delle coperture finanziarie previste.
5.3.11 L'impegno delle spese di investimento effettuato sulla base del cronoprogramma può comportare, nel caso di variazioni del cronoprogramma, determinate dall'avanzamento dei lavori con un andamento differente rispetto a quello previsto, la necessità di procedere a variazioni di bilancio e al riaccertamento degli impegni assunti.
In ogni caso, al momento del controllo e della verifica degli equilibri di bilancio in corso di anno e della variazione generale di assestamento, l'ente deve dare atto di avere effettuato la verifica dell'andamento dei lavori pubblici finanziati ai fini dell'adozione delle necessarie variazioni.
Per ulteriori informazioni riguardanti le modalità di contabilizzazione delle spese di investimento nel bilancio di previsione, si rinvia agli esempi n. 1 e 2 dell'appendice tecnica.
5.3.12 La registrazione contabile delle spese per il livello minimo di progettazione richiesto per l'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale (174)
La spesa riguardante il livello minimo di progettazione richiesto ai fini dell'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici (175), è registrata nel bilancio di previsione prima dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce.
Per tale ragione, affinché la spesa di progettazione possa essere contabilizzata tra gli investimenti, è necessario che i documenti di programmazione dell'ente, che definiscono gli indirizzi generali riguardanti gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche (DUP, DEFR o altri documenti di programmazione), individuino in modo specifico l'investimento a cui la spesa di progettazione è destinata, prevedendone altresì le necessarie forme di finanziamento.
In tal caso, la spesa di progettazione "esterna", consistente in una delle fattispecie previste dall' *art. 24, comma 1, esclusa la lettera a), del d.lgs. n. 50 del 2016* , è registrata, nel rispetto della natura economica della spesa, al Titolo II della spesa, alla voce U.2.02.03.05.001 "Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti" del modulo finanziario del piano dei conti integrato previsto dall'allegato 6 al presente decreto.
I principi contabili riguardanti la progettazione esterna si applicano anche alle ipotesi di ricorso a una centrale di committenza o a soggetti aggregatori qualificati. (176)
Nel caso di progettazione "interna", di cui al comma 1, lettera a), dell' *art. 24, d.lgs. n. 50 del 2016* , le relative spese sono contabilizzate secondo la natura economica delle stesse al Titolo I o al Titolo II della spesa. (177)
La capitalizzazione delle spese riguardanti il livello minimo di progettazione è effettuata attraverso le scritture della contabilità economico patrimoniale e non richiede alcuna rilevazione in contabilità finanziaria (178).
Nel caso in cui la copertura dell'intervento sia costituita da un contributo per il finanziamento dell'opera, comprensivo della spesa di progettazione, concesso nell'esercizio successivo a quello in cui è stata impegnata la spesa concernente la progettazione, per la quota riguardante la progettazione il contributo è gestito come

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

entrata libera, in quanto il relativo vincolo è già stato realizzato, e può essere destinato alla copertura di spese correnti.

5.3.13 La registrazione contabile delle spese di progettazione riguardanti lavori di valore stimato inferiore a 100.000 euro

La spesa concernente gli interventi di valore stimato inferiore a 100.000 euro è stanziata in bilancio anche se detti interventi non sono inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici.

In tali casi, la spesa di progettazione è registrata nel Titolo II della spesa, con imputazione agli stanziamenti riguardanti l'opera complessiva, sia nel caso di progettazione interna che di progettazione esterna, in attuazione dell' *art. 113, comma 1, del Codice* , il quale prevede "Gli oneri inerenti alla progettazione, alla direzione dei lavori ovvero al direttore dell'esecuzione, alla vigilanza, ai collaudi tecnici e amministrativi ovvero alle verifiche di conformita', al collaudo statico, agli studi e alle ricerche connessi, alla progettazione dei piani di sicurezza e di coordinamento e al coordinamento della sicurezza in fase di esecuzione quando previsti ai sensi del *decreto legislativo 9 aprile 2008 n. 81* , alle prestazioni professionali e specialistiche necessari per la redazione di un progetto esecutivo completo in ogni dettaglio fanno carico agli stanziamenti previsti per i singoli appalti di lavori, servizi e forniture negli stati di previsione della spesa o nei bilanci delle stazioni appaltanti".

In ogni caso, gli stipendi del personale dell'ente incaricato della progettazione sono classificati tra le spese di personale (spesa corrente) (179). La capitalizzazione di tali spese è effettuata attraverso le scritture della contabilità economico patrimoniale e non richiede alcuna rilevazione in contabilità finanziaria.

5.3.14 La registrazione contabile delle spese per gli interventi inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale

A seguito dell'approvazione (180) del livello di progettazione minima previsto dall' *articolo 21 del d.lgs. 50 del 2016* , gli interventi sono inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici (181) e le relative spese sono stanziate nel Titolo II del bilancio di previsione.

L'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici (182) consente l'iscrizione nel bilancio di previsione degli stanziamenti riguardanti l'ammontare complessivo della spesa da realizzare, nel rispetto del principio della competenza finanziaria cd. potenziata. In particolare, nei casi in cui la copertura di tali spese risulti costituita da entrate esigibili nel medesimo esercizio in cui sono esigibili le spese correlate, nel bilancio di previsione gli stanziamenti di entrata e di spesa sono iscritti distintamente con imputazione ai singoli esercizi di esigibilità.

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

Gli stanziamenti sono interamente prenotati a seguito dell'avvio del procedimento di spesa (183), e sono via via impegnati a seguito della stipula (184) dei contratti concernenti le fasi di progettazione successive al minimo o la realizzazione dell'intervento. Gli impegni sono imputati contabilmente nel rispetto del principio della competenza finanziaria cd. potenziata. La spesa di progettazione riguardante i livelli successivi a quello minimo richiesto per l'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici è registrata nel titolo secondo della spesa, con imputazione agli stanziamenti riguardanti l'opera complessiva, sia nel caso di progettazione interna che di progettazione esterna, in attuazione dell' *art. 113, comma 1, del Codice* , il quale prevede "Gli oneri inerenti alla progettazione, alla direzione dei lavori ovvero al direttore dell'esecuzione, alla vigilanza, ai collaudi tecnici e amministrativi ovvero alle verifiche di conformità, al collaudo statico, agli studi e alle ricerche connessi, alla progettazione dei piani di sicurezza e di coordinamento e al coordinamento della sicurezza in fase di esecuzione quando previsti ai sensi del *decreto legislativo 9 aprile 2008 n. 81* , alle prestazioni professionali e specialistiche necessari per la redazione di un progetto esecutivo completo in ogni dettaglio fanno carico agli stanziamenti previsti per i singoli appalti di lavori, servizi e forniture negli stati di previsione della spesa o nei bilanci delle stazioni appaltanti".

In ogni caso, gli stipendi del personale dell'ente incaricato della progettazione sono classificati tra le spese di personale (spesa corrente) (185). La capitalizzazione di tali spese è effettuata attraverso le scritture della contabilità economico patrimoniale e non richiede alcuna rilevazione in contabilità finanziaria.

I principi contabili riguardanti la registrazione contabile degli interventi inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici si applicano anche alle ipotesi di ricorso a una centrale di committenza o a soggetti aggregatori qualificati, con le seguenti precisazioni:

a) la firma della convenzione o dell'accordo riguardante il ricorso ad una centrale di committenza per l'aggiudicazione di appalti, la stipula e l'esecuzione di contratti per conto di un'altra amministrazione o ente determinano la formazione di obbligazioni giuridiche tra le parti, a seguito delle quali l'amministrazione o ente destinatario dell'opera registra gli impegni di spesa concernenti il compenso a favore della centrale di committenza e gli eventuali rimborsi previsti contrattualmente e prenota le spese riguardanti la realizzazione dell'opera;

b) a seguito della formale attivazione delle procedure di affidamento dell'opera da parte della centrale di committenza, nei casi previsti dai principi contabili, l'amministrazione o ente destinatario dell'opera può conservare il fondo pluriennale vincolato stanziato in bilancio;

c) a seguito della stipula del contratto di appalto da parte della centrale di committenza per conto dell'amministrazione o ente destinatario della stessa sono registrati gli impegni riguardanti le relative spese, imputati contabilmente nel rispetto del principio della competenza finanziaria.

5.4 Il Fondo pluriennale vincolato

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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria di cui all'allegato 1, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.
5.4.2 Il fondo pluriennale vincolato è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Nel caso di entrate del titolo quinto destinate al finanziamento di spese imputate al titolo terzo, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese, al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria è istituito il fondo pluriennale vincolato per attività finanziarie. Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il fondo pluriennale vincolato costituito:
a) in occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce;
b) in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, effettuata per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria.
Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.
5.4.3 L'ammontare complessivo del fondo iscritto in entrata, distinto in parte corrente e in c/capitale, è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, nei singoli programmi di bilancio cui si riferiscono le spese, dell'esercizio precedente. Solo con riferimento al primo esercizio, l'importo complessivo del fondo pluriennale, iscritto tra le entrate, può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.
Nel corso dell'esercizio, sulla base dei risultati del rendiconto, è determinato l'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione e degli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, di cui il fondo pluriennale vincolato di entrata costituisce la copertura.
5.4.4. Sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti.
Il fondo pluriennale risulta immediatamente utilizzabile, a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano, ed è possibile procedere all'impegno delle spese esigibili nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario), e all'impegno delle spese esigibili negli esercizi successivi (la cui copertura è effettuata dal fondo). In altre parole, il principio della competenza potenziata prevede che il "fondo pluriennale vincolato" sia uno strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, che evidenzi con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego ed utilizzo per le finalità programmate e previste. In particolare, la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e relativo elenco annuale di cui alla vigente normativa che prevedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati.
In fase di previsione il fondo pluriennale vincolato stanziato tra le spese è costituito da due componenti logicamente distinte:
1) la quota di risorse accertate negli esercizi precedenti che costituiscono la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui si riferisce il bilancio e imputate agli esercizi successivi;
2) le risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, con imputazione agli esercizi successivi.
5.4.5 L'esigenza di rappresentare nel bilancio di previsione le scelte operate, compresi i tempi di previsto impiego delle risorse acquisite per gli interventi sopra illustrati, è fondamentale nella programmazione della spesa pubblica locale (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo). Ciò premesso, si ritiene possibile stanziare, nel primo esercizio in cui si prevede l'avvio dell'investimento, il fondo pluriennale vincolato anche nel caso di investimenti per i quali non risulta motivatamente possibile individuare l'esigibilità della spesa.
In tali casi, il fondo è imputato nella spesa dell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione, alla missione ed al programma cui si riferisce la spesa e, nel bilancio gestionale (per le regioni) e nel PEG (per gli enti locali), è "intestato" alla specifica spesa che si è programmato di realizzare, anche se non risultano determinati i tempi e le modalità.
Nel corso dell'esercizio, a seguito della definizione del cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa, si apportano le necessarie variazioni a ciascun esercizio considerati nel bilancio di previsione per stanziare la spesa ed il fondo pluriennale negli esercizi di competenza e, quando l'obbligazione giuridica è sorta, si provvede ad impegnare l'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.
5.4.6 Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'entrata sia stata accertata o incassata e la spesa non sia stata impegnata, tutti gli stanziamenti cui si riferisce la spesa, compresi quelli relativi al fondo pluriennale,

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

iscritti nel primo esercizio del bilancio di previsione, costituiscono economia di bilancio e danno luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione dell'esercizio da destinarsi in relazione alla tipologia di entrata accertata.
Nell'allegato al bilancio di previsione concernente il fondo pluriennale vincolato sono indicate le spese finanziate dal fondo pluriennale, distinguendo quelle impegnate negli esercizi precedenti, quelle stanziate nell'esercizio e destinate alla realizzazione di investimenti già definiti e quelle destinate alla realizzazione di investimenti in corso di definizione. Con riferimento agli investimenti in corso di definizione, l'ente indica nella nota integrativa le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria per definire il cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa.
Nell'allegato al rendiconto dell'esercizio concernente il fondo pluriennale vincolato sono indicati gli impegni imputati agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il rendiconto finanziati dal fondo pluriennale vincolato alla data di chiusura dell'esercizio.
5.4.7 Il fondo pluriennale vincolato non si costituisce anche nei casi in cui l'entrata posta a copertura della spesa di investimento non sia stata accertata. In particolare, se il bilancio di previsione ha destinato il margine corrente del primo esercizio alla copertura di spese di investimento e, in sede di consuntivo è verificato che il margine corrente non è stato realizzato per un importo pari agli impegni per spese di investimento finanziati con lo stesso, ivi inclusi quelli imputati agli esercizi successivi, per un importo pari alla quota del margine corrente non realizzata il fondo pluriennale di spesa non può essere formalmente costituito nel rendiconto.
In tal caso, a seguito dell'approvazione del rendiconto è necessario effettuare le seguenti variazioni del bilancio di previsione in corso di gestione:
a) adeguare il fondo pluriennale iscritto in entrata dell'esercizio successivo all'ammontare del fondo pluriennale di spesa definitivamente approvato, ed eventualmente adeguare il relativo fondo pluriennale di spesa, ed il fondo pluriennale degli esercizi successivi;
b)individuare una nuova copertura per gli impegni che erano stati finanziati dalla quota del fondo pluriennale cancellata.
5.4.8 La formazione del FPV per le spese concernenti il livello minimo di progettazione
Alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento delle spese concernenti il livello minimo di progettazione esterna di importo pari o superiore a quello ordinariamente previsto dall' *articolo 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50 del 2016* , in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia, non ancora impegnate, possono essere interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato determinato in sede di rendiconto a condizione che siano state formalmente attivate le relative procedure di affidamento (186).
In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/ capitale, ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.
5.4.9 La conservazione del fondo pluriennale vincolato per le spese non ancora impegnate
Alla fine dell'esercizio, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato per il finanziamento di spese non ancora impegnate per appalti pubblici di lavori di cui all' *art. 3 comma 1 lettera ll), del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50* , di importo pari o superiore a quello ordinariamente previsto dall' *articolo 36, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 50 del 2016* , in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia, sono interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato determinato in sede di rendiconto a condizione che siano verificate le seguenti prime due condizioni, e una delle successive:
a) sono state interamente accertate le entrate che costituiscono la copertura dell'intera spesa di investimento (187);
b) l'intervento cui il fondo pluriennale si riferisce risulti inserito nell'ultimo programma triennale dei lavori pubblici. Tale condizione non riguarda gli appalti pubblici di lavori di valore compreso tra 40.000 e 100.000 euro;
c) le spese previste nel quadro economico di un intervento inserito nel programma triennale di cui all' *articolo 21 del d.lgs. n. 50 del 2016* , sono state impegnate, anche parzialmente, sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità per l'acquisizione di terreni, espropri e occupazioni di urgenza, per la bonifica aree, per l'abbattimento delle strutture preesistenti, per la viabilità riguardante l'accesso al cantiere, per l'allacciamento ai pubblici servizi, e per analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale.
d) in assenza di impegni di cui alla lettera c), sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.
Negli esercizi successivi all'aggiudicazione, la conservazione del fondo pluriennale vincolato è condizionata alla prosecuzione, senza soluzione di continuità, delle attività di progettazione riguardanti la realizzazione dell'opera. Pertanto, dopo l'aggiudicazione delle procedure di affidamento del livello di progettazione successivo al minimo, le risorse accantonate nel fondo pluriennale vincolato riguardanti l'intero stanziamento continuano ad essere interamente conservate:
- nel corso degli esercizi in cui gli impegni registrati a seguito della stipula dei contratti riguardanti i livelli di progettazione successivi al minimo sono liquidati o liquidabili nei tempi previsti contrattualmente. In caso di contenzioso innanzi agli organi giurisdizionali e arbitrali, il fondo pluriennale è conservato;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- nell'esercizio in cui è stato verificato (194) il progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente il livello di progettazione successivo o l'esecuzione dell'intervento;
- nell'esercizio in cui sono state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi;
- nell'esercizio in cui la procedura di affidamento dei livelli di progettazione successivi è aggiudicata, ecc.

Nel rendiconto dell'esercizio in cui non risulta realizzata l'attività attesa nell'esercizio concluso secondo lo sviluppo procedimentale previsto, in conformità ai criteri di continuità sopra indicati, le risorse accertate ma non ancora impegnate cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

e) entro l'esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento, sono state formalmente attivate le procedure di affidamento (188), comprese quelle previste dall'articolo 59, commi 1 e 1-bis del codice. In assenza di aggiudicazione definitiva delle procedure di cui al periodo precedente entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

5.4.10 A seguito della stipula del contratto di appalto (189), le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorche' non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato, mentre gli eventuali ribassi di asta costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento, se entro il secondo esercizio successivo alla stipula del contratto non sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera stessa finanziandole con le economie registrate a seguito della stipula del contratto. Quando l'opera è completata, o prima, in caso di svincolo da parte del Responsabile Unico del Progetto, le spese previste nel quadro economico dell'opera e non impegnate costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione coerente con la natura dei finanziamenti.

5.4.11 Si segnala la rilevanza della "prenotazione della spesa" riguardante le spese delle gare formalmente indette e del quadro economico dell'opera, in assenza della quale non è possibile procedere alla costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di impegni imputati nelle scritture contabili degli esercizi successivi.

Viceversa, se nel corso della gestione sono stati assunti impegni pluriennali relativi agli esercizi successivi, è facoltà dell'ente prenotare le corrispondenti quote del fondo pluriennale iscritte nella spesa dell'esercizio in corso di gestione.

I fondi pluriennali vincolati prenotati sono iscritti tra le entrate del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, alla voce "fondo pluriennale", distintamente per la parte corrente e in conto capitale.

In sede di elaborazione del rendiconto, i fondi pluriennali vincolati non prenotati costituiscono economia del bilancio e concorrono alla determinazione del risultato contabile di amministrazione.

5.4.12 Nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità dell'ente, i dirigenti responsabili della spesa possono autorizzare variazioni fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, escluse quelle previste dall' *articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* di competenza della giunta.

I regolamenti di contabilità delle regioni possono prevedere che le variazioni del fondo pluriennale vincolato siano autorizzate dal responsabile finanziario.

Nelle more dell'adeguamento del regolamento di contabilità dell'ente ai principi del presente decreto, le variazioni del fondo pluriennale vincolato possono essere autorizzate dal responsabile finanziario della regione.

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

E' possibile utilizzare il fondo pluriennale iscritto in entrata solo nel caso in cui il vincolo di destinazione delle risorse che hanno finanziato il fondo pluriennale preveda termini e scadenze il cui mancato rispetto determinerebbe il venir meno delle entrate vincolate o altra fattispecie di danno per l'ente.

Per ulteriori informazioni riguardanti le modalità di utilizzo del fondo pluriennale vincolato, si rinvia al principio applicato della programmazione di bilancio n. 4/1 ed agli esempi dell'appendice tecnica, che costituiscono parte integrante del presente principio.

5.5 Le concessioni di credito possono essere costituite:

- da anticipazioni di liquidità nei confronti dei propri enti ed organismi strumentali e delle proprie società controllate o partecipate (da estinguere entro un anno e non rinnovabili);
- dalla concessione di finanziamenti nei casi espressamente previsti dalla legge (compresi i fondi di rotazione).

Non costituiscono concessione di crediti le anticipazioni in conto trasferimenti e le concessioni di credito a fondo perduto, che sono imputate contabilmente tra i trasferimenti.

Le concessioni di credito sono caratterizzate dall'obbligo di rimborso sulla base di un apposito piano finanziario che deve essere previsto dalla delibera di concessione del finanziamento.

Nel caso di concessioni di liquidità, l'impegno di spesa ed il corrispondente accertamento di entrata (tra le riscossioni di crediti) sono imputati al medesimo esercizio.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Le concessioni di finanziamento sono impegnate nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di concessione del finanziamento. Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il finanziamento 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 prestito e ad esso saranno correlate le obbligazioni giuridiche passive che scadono nell'esercizio di riferimento correlate al finanziamento, o la creazione del fondo vincolato da trasferire ai futuri esercizi (nel caso di progetti specifici finanziati da finanziamenti finalizzati).
L'ente erogatore del finanziamento accerta le entrate per riscossione di crediti a seguito dell'effettiva erogazione del prestito imputandoli ai rispettivi esercizi sulla base della scadenza dell'obbligazione giuridica attiva risultante dal piano finanziario.
Nel caso, che deve essere del tutto eccezionale, di inesigibilità definitiva del credito, derivante dal finanziamento concesso dall'ente, tale finanziamento è considerato un trasferimento definitivo a fondo perduto per cancellazione di crediti e si contabilizza tra i trasferimenti in conto capitale da escussione a favore del soggetto che non ha rimborsato; il relativo mandato è commutato in quietanza di entrata nel proprio bilancio, imputando l'entrata tra le riscossioni di crediti.
Analogamente, nel caso in cui un ente subentri al debitore originario di una passività finanziaria già in essere, facendosi carico del rimborso per capitale e interessi, l'operazione è considerata come un trasferimento in conto capitale per assunzione di debiti a favore del debitore originario ed il relativo mandato è commutato in quietanza di entrata nel proprio bilancio, imputando l'entrata tra le accensioni di prestiti,
L'ente beneficiario di una cancellazione o di una assunzione di proprio debito da parte di un altro ente registra in entrambi i casi un trasferimento in conto capitale in entrata e contestualmente il rimborso del prestito oggetto dell'operazione.
Il trattamento delle garanzie fornite dall'ente sulle passività emesse da terzi è il seguente:
- al momento della concessione della garanzia, in contabilità finanziaria non si effettua alcuna contabilizzazione;
- nel rispetto del principio della prudenza, si ritiene opportuno che nell'esercizio in cui è concessa la garanzia, l'ente effettui un accantonamento tra le spese correnti tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti". Tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura dell'eventuale onere a carico dell'ente in caso di escussione del debito garantito.
Si ricorda, infine, che lo schema di stato patrimoniale di cui all'allegato n. 10, tra i conti d'ordine, prevede l'indicazione delle garanzie prestate a favore di terzi
In caso di escussione della garanzia riguardante una rata, l'ente garante:
1) impegna e paga, tra le concessioni di crediti, la spesa necessaria a pagare la rata richiesta dal finanziatore che ha attivato la garanzia. Al fine di evidenziare la natura del finanziamento concesso dall'ente, si utilizzano le specifiche voci del piano dei conti riguardanti la concessione di crediti da escussione. La spesa è imputata alla voce del piano dei conti riguardante la concessione di crediti al comparto di appartenenza del debitore originario in deroga al principio generale che richiede l'imputazione della spesa all'effettivo destinatario della stessa.;
2) accerta il credito nei confronti del debitore originario, in quanto non è consentito rinunciare al diritto di rivalsa. Il credito, di importo pari alla spesa di cui al punto 1, è imputato all'esercizio in corso;
3) stanzia in spesa un fondo rischi per escussione per l'intero importo del credito di cui al punto 2);
4) comunica al debitore originario di avere effettuato il pagamento e lo invita a riclassificare il debito nei confronti del finanziatore come debito nei propri confronti (a tal fine il debitore originario deve effettuare una regolazione contabile).
Ai sensi di quanto previsto dal comma 17, dell'articolo 3, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, a seguito della terza richiesta consecutiva di pagare le annualità di un prestito garantito, il residuo debito oggetto della garanzia è registrato come debito dell'ente, fermo restando il diritto di credito nei confronti del debitore originario. Tali scritture sono effettuate in tutti i casi di definitiva escussione di una garanzia riguardante un mutuo.
Pertanto, al pagamento della terza annualità, oltre alle operazioni di cui ai punti 1) e 2) l'ente provvede:
5) ad impegnare, tra le concessioni di crediti, una spesa pari all'importo del debito residuo, utilizzando le specifiche voci previste nel piano dei conti per la concessione di crediti da escussione, imputato all'esercizio in corso. Si provvede poi contabilmente a registrare un pagamento di pari importo, versato nel bilancio dell'ente all'entrata di cui al punto 7 (trattasi di regolazione contabile);
6) ad accertare il credito nei confronti del debitore originario. L'entrata è accertata per un importo pari alla spesa di cui al punto 5, ed imputata agli esercizi successivi sulla base del piano di ammortamento del finanziamento. Per ciascun esercizio è stanziato in spesa un fondo rischi per escussione per l'intero importo del credito accertato in entrata;
7) ad accertare l'entrata derivante dall'accensione di prestiti, per un importo pari a quello della spesa di cui al punto 5) imputato all'esercizio in corso;
8) ad impegnare la spesa per interessi passivi e rimborso prestiti, imputati agli esercizi successivi, sulla base del piano di ammortamento del debito residuo;
9) comunica al debitore originario di avere registrato il debito residuo come proprio e lo invita a riclassificare il debito nei confronti del finanziatore come debito nei propri confronti (a tal fine il debitore originario deve effettuare una regolazione contabile).
L'ente escusso può decidere di estinguere anticipatamente il debito residuo. In tal caso registra solo le operazioni di cui ai punti 5) e 6).
Le operazioni di cui ai punti 5) e 7) costituiscono una regolazione contabile: sono impegnate e accertate per il medesimo importo ed il relativo mandato di pagamento è versato in quietanza di entrata del bilancio

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

dell'ente. Pertanto, l'entrata per accensione prestiti di cui al punto 7 è accertata ed incassata per l'intero importo, e la spesa di cui al punto 5) è impegnata e pagata per l'intero importo.
Le entrate accertate ai punti 2) e 6) registrano il credito complessivo nei confronti del debitore originario. Trattasi, senza dubbio, di crediti di dubbia e difficile esazione, a fronte dei quali è iscritto, tra le spese, uno stanziamento di pari importo, a titolo di fondo rischi, al recupero credito escusso.
Nel caso in cui si accerti l'inesigibilità definitiva del credito sorto a seguito dell'escussione,si applicano i principi illustrati relativamente al caso generale di cancellazione dei crediti divenuti inesigibili, ossia prevedendo l'emissione di un mandato per trasferimento in conto capitale commutato in quietanza di entrata tra le riscossioni di crediti.
L'ente beneficiario di una escussione di garanzia su proprio debito, simmetricamente, registra il rimborso del prestito originario e l'accensione di un nuovo prestito verso l'ente garante.
5.6 Gli impegni riguardanti la spesa per rimborso prestiti (quota capitale dei prestiti contratti dall'ente) sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale. Pertanto, tali impegni sono imputati negli esercizi del bilancio di previsione sulla base del piano di ammortamento, e, per gli esercizi non gestiti, si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento. Gli impegni sono effettuati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento (Cassa Depositi e Prestiti).
Per gli impegni riguardanti il rimborso delle anticipazioni di liquidità si rinvia ai paragrafi 3.20-bis, 3.20-ter e 3.26.
5.7 La scissione dei pagamenti per IVA (split payment).
L'art. 1, comma 629, lettera b), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha inserito nel decreto del Presidente della Repubblica n. 633/1972, l'art. 17-ter, che prevede la scissione del pagamento dell'IVA dal pagamento del corrispettivo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche indicate da tale norma, nello svolgimento di attività per le quali non sono soggetti passivi di IVA.
Pertanto, in attuazione di tali disposizioni, le amministrazioni pubbliche acquirenti dei beni, o committenti dei servizi, effettuano il versamento IVA direttamente all'erario piuttosto che al fornitore.
In contabilità finanziaria, le spese soggette alla scissione dei pagamenti sono impegnate per l'importo comprensivo di IVA e, a seguito del ricevimento della fattura emessa dal fornitore con l'annotazione «scissione dei pagamenti», per le successive registrazioni contabili possono essere adottate due modalità alternative:
1) se l'ente intende avvalersi dell'opzione che consente di effettuare il pagamento IVA all'Erario contestualmente al pagamento delle fatture ai fornitori, a valere dell'impegno assunto sono emessi due distinti ordini di pagamento. Il primo ordinativo è emesso a favore del fornitore per la spesa al netto di IVA, il secondo a favore dell'erario per l'ammontare dell'IVA;
2) se l'ente non effettua il versamento IVA contestualmente al pagamento della fattura, si provvede a:
a. un accertamento pari all'importo IVA tra le partite di giro, al capitolo codificato E.9.01.01.02.001 Ritenuta per scissione contabile IVA (split payment);
b. un impegno di pari importo, contestuale all'accertamento di cui alla lettera a, sempre tra le partite di giro, al capitolo codificato U.7.01.01.02.001 Versamento delle ritenute per scissione contabile IVA (split payment);
c. emettere un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno riguardante l'acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA;
d. a fronte della ritenuta IVA indicata alla lettera c. si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lettera a;
e. alle scadenze previste per il versamento dell'IVA, l'ente emette un ordine di pagamento a favore dell'erario, per un importo pari al complessivo debito IVA, a valere degli impegni di cui al punto b).
La modalità di contabilizzazione 1) è adottata dagli enti che, per semplificare le proprie procedure di spesa, intendano effettuare sempre il versamento IVA contestuale al pagamento delle fatture. Si tratta di una modalità di registrazione semplificata, prevista per gli enti che nel corso dell'esercizio effettuano un numero limitato di operazioni di acquisto di beni e servizi. In altre parole è richiesta l'applicazione costante della modalità di contabilizzazione dello split payment con riferimento al medesimo esercizio.

6. La liquidazione, l'ordinazione ed il pagamento delle spese

6.1 La liquidazione costituisce la fase del procedimento di spesa con la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.
La liquidazione è registrata contabilmente quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, a seguito della verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto di credito del creditore, corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio e regolarmente impegnata. Per registrazione contabile si intende qualsiasi forma di evidenza contabile che consente di identificare le spese liquidate, distinguendole da quelle non liquidate.
La natura esigibile della spesa è determinata sulla base dei principi contabili applicati riguardanti le singole tipologie di spesa. In ogni caso, possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del presente decreto, le spese impegnate nell'esercizio precedente, relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'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 valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.
In particolare, deve essere verificato che:
a) i documenti di spesa prodotti siano conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondano ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
c) l'obbligazione sia esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.
La liquidazione consente la puntuale determinazione della somma dovuta al creditore, per una determinata ragione, e deve essere effettuata tempestivamente, al fine di attestare l'esigibilità del credito nell'esercizio in cui è effettuata. Alla fine dell'esercizio, gli impegni contabili non liquidati o non liquidabili nell'esercizio in corso di gestione sono annullati e re-imputati nell'esercizio in cui l'obbligazione risulta esigibile.
La fase della liquidazione presenta una propria autonomia rispetto alla successiva fase dell'ordinazione della spesa. Pertanto, è necessario superare la prassi che prevede, in ogni caso, la contestuale liquidazione ed ordinazione della spesa. Si ribadisce che la liquidazione è registrata quando l'obbligazione è esigibile.
6.2 L'ordinazione consiste nella disposizione impartita al tesoriere dell'ente di provvedere al pagamento ad un soggetto specificato.
L'atto che contiene l'ordinazione è detto mandato di pagamento o ordine di pagamento e deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'ordinamento e da eventuali altre disposizioni normative e regolamentari.
In particolare, il mandato di pagamento deve riportare i codici identificativi previsti per la transazione elementare.
Si auspica l'adozione dell'ordinativo informatico secondo le linee guida elaborate dalla DIGIT PA (ex CNIPA).
E' possibile emettere mandati di pagamento plurimi su diversi stanziamenti, se lo prevede il regolamento di contabilità, a norma di legge.
La competenza a sottoscrivere i mandati di pagamento va individuata in relazione all'esigenza di garantire correttezza, funzionalità ed efficienza gestionale.
Ogni mandato di pagamento è corredato, a seconda dei casi, di documenti comprovanti la regolare esecuzione dei lavori, forniture e servizi, dai buoni di carico, quando si tratta di magazzino, dalla copia degli atti d'impegno o dall'annotazione degli estremi dell'atto di impegno, dalle note di liquidazione e da ogni altro documento che giustifichi la spesa.
La documentazione della spesa è allegata al mandato successivamente alla sua estinzione ed è conservata agli atti per non meno di dieci anni.
6.3 Con il pagamento, che è la fase finale del procedimento di erogazione della spesa, il tesoriere dell'ente dà esecuzione all'ordine contenuto nel mandato di pagamento con le modalità indicate nei mandati stessi e nel rispetto delle norme regolamentari e della convenzione di tesoreria.
Il pagamento è imputato contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha effettuato il pagamento, anche se la comunicazione del tesoriere è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.
I titoli di pagamento, che regolarizzano incassi e pagamenti effettuati dal cassiere/tesoriere nell'esercizio precedente, sono imputati contabilmente alla competenza finanziaria dell'esercizio precedente, anche se emessi nell'esercizio successivo.
Nel rispetto dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, è vietata la temporanea contabilizzazione dei pagamenti tra le partite di giro/servizi per conto terzi.
Al termine dell'esercizio, i mandati non estinti sono commutati dal tesoriere in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine di rendere possibile al 31 dicembre di ciascun anno la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere/cassiere.
Nei casi espressamente previsti dalla legge, è possibile che il tesoriere provveda direttamente al pagamento di somme prima dell'emissione del mandato da parte dell'ente. In ogni caso, l'ente emette il mandato ai fini della regolarizzazione entro 30 giorni dal pagamento (anche nel caso di esercizio provvisorio del bilancio).
Le attività gestionali e contabili sono improntate al principio dell'efficienza e della celerità del procedimento di spesa, tenuto conto anche della normativa in tema di interessi moratori per ritardati pagamenti.
Nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria, anche i pagamenti effettuati dal tesoriere per azioni esecutive non regolarizzati devono essere imputati all'esercizio in cui sono stati eseguiti.
A tal fine, nel corso dell'esercizio in cui i pagamenti sono stati effettuati, l'ente provvede tempestivamente alle eventuali variazioni di bilancio necessarie per la regolarizzazione del pagamento effettuato dal tesoriere, in particolare in occasione delle verifiche relative al controllo a salvaguardia degli equilibri di bilancio e della variazione generale di assestamento.
Nel caso in cui non sia stato seguito tale principio, e alla fine di ciascun esercizio, risultino pagamenti effettuati dal tesoriere nel corso dell'anno per azioni esecutive, non regolarizzati, in quanto nel bilancio non sono previsti i relativi stanziamenti e impegni, è necessario, nell'ambito delle operazioni di elaborazione del rendiconto, registrare l'impegno ed emettere il relativo mandato a regolarizzazione del sospeso, anche in assenza del relativo stanziamento. In tal modo, nel conto del bilancio, si rende evidente che la spesa è stata effettuata senza la necessaria autorizzazione.
Contestualmente all'approvazione del rendiconto, si chiede al Consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio segnalando l'effetto che esso produce sul risultato di amministrazione dell'esercizio e le motivazioni che non hanno consentito la necessaria variazione di bilancio.
Al fine di consentire la procedura contabile descritta, è necessario che, nel sistema informativo contabile dell'ente, sia introdotta un'apposita procedura contabile che consente la registrazione dell'impegno e del pagamento per azioni esecutive, ai fini del riconoscimento dei debiti fuori bilancio già pagati, da effettuarsi in assenza di stanziamento.
È del tutto scorretta e, al fine di garantire il rispetto del principio della competenza finanziaria, non può più essere seguita, la prassi che prevede, a seguito del necessario riconoscimento dei "debiti fuori bilancio":
a) la richiesta al tesoriere di trasportare i sospesi all'esercizio in corso (successivo a quello in cui il pagamento è stato effettuato),

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) l'impegno e l'emissione dell'ordinativo con imputazione all'esercizio in cui il debito è formalmente riconosciuto.
Infatti, tale prassi comporta l'imputazione degli impegni e dei pagamenti ad un esercizio successivo a quello di competenza e, conseguentemente, l'elaborazione dei rendiconti finanziari relativi ai due esercizi considerati "non veri": il rendiconto dell'esercizio in cui il pagamento è stato effettuato non rappresenta tutte le spese di competenza dell'anno, quello successivo rappresenta spese che non sono di competenza dell'esercizio.
6.4 Il servizio di economato di ciascuna amministrazione pubblica è disciplinato dal regolamento di contabilità che ne prevede l'articolazione e le modalità di gestione in relazione alla struttura organizzativa dell'amministrazione, alle tipologie e all'entità delle spese effettuabili, nonché all'esigenza imprescindibile di funzionalità ed efficienza.
I fondi anticipati all'economo per l'espletamento delle proprie attività devono essere restituiti, per la parte non spesa, entro la fine dell'esercizio al fine di consentire la corretta contabilizzazione delle spese effettuate.
L'economo, così come gli altri agenti contabili, sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

7. I servizi per conto terzi e partite di giro

7.1 Definizione.
I servizi per conto di terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta. Non comportando discrezionalità ed autonomia decisionale, le operazioni per conto di terzi non hanno natura autorizzatoria.
In deroga alla definizione di "Servizi per conto terzi", sono classificate tra tali operazioni le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi.
Ai fini dell'individuazione delle "operazioni per conto di terzi", l'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa
Hanno, ad esempio, natura di "Servizi per conto terzi:
- le operazioni" svolte dall'ente come "capofila", solo come mero esecutore della spesa, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti. I destinatari delle spese concernenti i "trasferimenti per conto terzi" registrano l'entrata come trasferimento del soggetto per conto del quale il trasferimento è stato erogato, in deroga al principio per il quale i trasferimenti devono essere registrati con imputazione alla voce del piano dei conti che indica il soggetto che ha effettivamente erogato le risorse;
- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo;
- la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi. L'ente incaricato di riscuotere tributi o altre entrate 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 spese 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 e 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.

7.2 Applicazione del principio della competenza finanziaria alle partite di giro e ai servizi per conto terzi

La necessità di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve corrispondere, necessariamente, l'impegno di spese correlate (e viceversa) richiede che, in deroga al principio generale n. 16 della competenza finanziaria, 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, siano registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile.

8. Esercizio provvisorio e gestione provvisoria

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

8.1 Nel corso dell'esercizio provvisorio, o della gestione provvisoria, 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. Ad esempio, nei limiti degli stanziamenti di spesa previsti per l'esercizio 2015 nel bilancio di previsione 2014-2016.
8.2 Per gli enti locali che non approvano il bilancio di previsione entro il 31 dicembre dell'anno precedente, l'esercizio provvisorio è autorizzato con il decreto dell'interno che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 151 comma 1, TUEL, differisce il termine di approvazione del bilancio, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomia locale, in presenza di motivate esigenze.
Per le regioni che non approvano il bilancio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, l'esercizio provvisorio è autorizzato con legge regionale, per periodi non superiore a quattro mesi. La legge regionale di autorizzazione all'esercizio provvisorio può prevedere che sia gestito lo schema di bilancio di previsione annuale approvato dalla Giunta ai fini dell'approvazione da parte del Consiglio regionale.
8.3 È consentita esclusivamente una gestione provvisoria nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio di previsione approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria nei casi in cui:
1) il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31 dicembre e, per gli enti locali, non sia stato differito il termine per l'approvazione del bilancio o, per le regioni, il Consiglio non abbia autorizzato l'esercizio provvisorio;
2) il bilancio di previsione non sia approvato entro il termine dell'esercizio provvisorio;
3) nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione, se, nel corso dell'esercizio provvisorio, risulti un disavanzo presunto di amministrazione derivante dall'esercizio precedente.
8.4 La gestione provvisoria è limitata all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, delle spese relative al finanziamento della sanità per le regioni, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.
Nel corso dell'esercizio provvisorio, possono essere impegnate solo spese correnti e le eventuali spese correlate, riguardanti le partite di giro, salvo quelle riguardanti i lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza. In tali casi, è consentita la possibilità di variare il bilancio gestito in esercizio provvisorio, secondo le modalità previste dalla specifica disciplina di settore.
Nel corso dell'esercizio provvisorio, non è consentito il ricorso all'indebitamento e 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.
8.6 La gestione in dodicesimi dell'esercizio provvisorio riguarda solo gli stanziamenti di competenza della spesa al netto degli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio provvisorio e dell'importo del fondo pluriennale vincolato.
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.
8.7 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.
8.8 I tesorieri gestiscono la spesa per dodicesimi, facendo riferimento agli stanziamenti di competenza al netto degli impegni già assunti negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale (la voce "di cui fondo pluriennale vincolato)". Non sono soggetti ai limiti dei dodicesimi gli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati all'esercizio cui si riferisce l'esercizio provvisorio, e le spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.
8.9 In caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria, all'inizio dell'anno l'ente trasmette al tesoriere l'elenco dei residui presunti al 1° gennaio dell'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio e l'importo degli stanziamenti di competenza dell'esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato cui si riferisce l'esercizio o la gestione provvisoria, con l'indicazione della quota di stanziamento riguardante spese già impegnate e quella relativa al fondo pluriennale vincolato.
Gli importi della voce "già impegnato" possono essere aggiornati con delibera di Giunta, sulla base di dati di preconsuntivo dell'anno precedente.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

8.10 Considerato che il riaccertamento dei residui costituisce un'attività di natura gestionale, è possibile procedere al riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7, del presente decreto, e al riaccertamento ordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 4 del presente decreto, anche nel corso dell'esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.
In tal caso, la variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, dopo avere acquisito il parere del l'organo di revisione a valere dell'ultimo bilancio di previsione approvato. Alla delibera di Giunta è allegato il prospetto previsto dall'articolo 10, comma 4, da trasmettere al tesoriere.
A seguito del riaccertamento ordinario e/o straordinario dei residui di cui all'articolo 3, commi 4 e 7, del presente decreto, l'ente trasmette al tesoriere l'atto di approvazione del riaccertamento dei residui.
8.11 Nel corso dell'esercizio provvisorio, per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, è consentito l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, dopo avere acquisito il parere dell'organo di revisione contabile la Giunta delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente.
Sono altresì consentite, con delibera di giunta, le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente.
8.12 Considerata la natura autorizzatoria del bilancio di previsione, nel rispetto della disciplina generale riguardante il fondo di riserva, nel corso dell'esercizio provvisorio è consentito l'utilizzo di tale accantonamento solo per fronteggiare obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, da obblighi tassativamente previsti dalla legge (quali, ad esempio, le spese per le elezioni in caso di stanziamenti non adeguati nella spesa corrente) e per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente.
A seguito dell'approvazione del bilancio di previsione, con riferimento all'esercizio in corso, il limite massimo di accantonamento al fondo di riserva è ridotto dell'importo del fondo di riserva utilizzato nel corso dell'esercizio provvisorio.
8.13 Nel corso dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria sono gestite le previsioni del secondo esercizio del bilancio gestionale (per le regioni) e del PEG (per gli enti locali) dell'anno precedente.
Nel caso in cui la legge regionale di autorizzazione all'esercizio provvisorio abbia previsto che sia gestito lo schema di bilancio di previsione approvato dalla Giunta e trasmesso al Consiglio regionale ai fini dell'approvazione, contestualmente all'approvazione di tale legge, la Giunta provvede alla ripartizione delle tipologie e dei programmi in categorie e macroaggregati ai fini dell'esercizio provvisorio ed il Segretario generale, o altra figura equivalente, provvede alla ripartizione delle categorie e dei macroaggregati e capitoli.
Nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria è possibile:
a) per quanto riguarda le spese, effettuare variazioni agli stanziamenti di competenza dei macroaggregati compensative all'interno dei programmi e dei capitoli, compensative all'interno dei macroaggregati, anche prevedendo l'istituzione di nuovi capitoli;
b) per quanto riguarda le entrate, effettuare variazioni agli stanziamenti di competenza delle entrate compensative all'interno della medesima tipologia e/o della medesima categoria, anche prevedendo l'istituzione di nuovi capitoli. In assenza di variazioni compensative, con delibera di giunta, possono essere istituiti capitoli di entrata con stanziamenti pari a 0 nell'ambito di tipologie per le quali già esistono stanziamenti. Nel caso di tipologie di entrata per le quali, in bilancio, non sono previsti stanziamenti, è possibile istituire la tipologia, sempre con stanziamento pari a 0, con delibera consiliare. Lo stanziamento pari a 0 è necessario per garantire il pareggio di bilancio. Infatti, considerato che gli stanziamenti di entrata non hanno natura autorizzatoria (con esclusione delle entrate per accensione prestiti), è possibile accertare le relative entrate per qualsiasi importo.
Tali variazioni:
- sono effettuate nel rispetto delle procedure previste per la gestione ordinaria (a bilancio di previsione approvato);
- possono essere effettuate anche con riferimento alle previsioni del bilancio gestionale/PEG riguardanti l'esercizio successivo se necessarie per consentire la corretta applicazione del principio della competenza potenziata nel corso dell'esercizio provvisorio, nei casi in cui, i principi contabili consentono l'assunzione di impegni esigibili nell'esercizio successivo.
8.14 Nel primo anno di adozione dello schema di bilancio autorizzatorio previsto dal presente decreto, gli enti, che al 31 dicembre dell'anno precedente non hanno deliberato il bilancio di previsione per l'anno successivo, gestiscono provvisoriamente gli stanziamenti di spesa previsti per il secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato, previa riclassificazione degli stessi secondo lo schema di bilancio allegato al presente decreto.

9 La gestione dei residui e il risultato di amministrazione

9.1 La gestione dei residui.

In ossequio al principio contabile generale n. 9 della prudenza, tutte le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, e in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto con effetti sul medesimo, una ricognizione dei residui attivi e passivi diretta a verificare:
- la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito;
- l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;
- il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;
- la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente di individuare formalmente:
a) i crediti di dubbia e difficile esazione;
b) i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;
c) i crediti riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;
d) i debiti insussistenti o prescritti;
e) i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
f) i crediti ed i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.
Con riferimento ai crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio, sulla base della ricognizione effettuata, si procede all'accantonamento al fondo di crediti, di dubbia e difficile esigibilità accantonando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione. Al riguardo, si rinvia al principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 e all'esempio n. 5.
Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale.
Al fine di rendere possibile seguire l'evoluzione delle attività di esazione affidate a terzi e di procedere alla loro definitiva cancellazione una volta che sia stata dimostrata l'oggettiva impossibilità della loro realizzazione parziale o totale, è opportuno che i crediti riconosciuti di dubbia o difficile esazione, stralciati dalle scritture finanziarie, siano identificati negli elenchi allegati al rendiconto annuale indicando il loro ammontare complessivo.
Considerato che, a seguito dell'adozione a regime del principio della competenza finanziaria cd. potenziata, i residui sono interamente costituiti da obbligazioni scadute, con riferimento a tali crediti è necessario attivare le azioni di recupero mediante procedure coattive.
I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui.
Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.
I debiti formalmente riconosciuti insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo impegno di un'obbligazione non dovuta sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso il provvedimento di riaccertamento dei residui. Il riconoscimento formale dell'assoluta insussistenza dei debiti deve essere adeguatamente motivato.
Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardasse una spesa avente vincolo di destinazione, l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione laddove presente.
Tale quota di avanzo è immediatamente applicabile al bilancio dell'esercizio successivo.
Se dalla ricognizione risulta la necessità di procedere al riconoscimento formale del maggior importo dei crediti e dei debiti dell'amministrazione rispetto all'ammontare dei residui attivi e passivi contabilizzati, è necessario procedere all'immediato accertamento ed impegno di nuovi crediti o nuovi debiti, imputati contabilmente alla competenza dell'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili.
L'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto".
In sede di riaccertamento dei residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell' assunzione dell'impegno iniziale. Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento di debito fuori bilancio e costituirebbe grave irregolarità contabile.
È, invece, necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, e non all'accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio, in caso di riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto ritenuti (erroneamente) assolutamente inesigibili.
Pertanto, mentre per i residui attivi il riaccertamento può dare luogo sia ad un incremento che ad una riduzione dell'ammontare complessivo dei residui, per i residui passivi il riaccertamento può dare luogo solo ad una riduzione degli stessi, salvo l'ipotesi, di seguito indicata, di errata classificazione dei residui passivi nell'ambito del medesimo titolo di spesa.
Il riaccertamento dei residui può riguardare crediti e debiti non correttamente classificati in bilancio.
Se dalla ricognizione risulta che, a seguito di errori un'entrata o una spesa è stata erroneamente classificata in bilancio, è necessario procedere ad una loro riclassificazione.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

In tali casi, se la reimputazione avviene nell'ambito del medesimo titolo di bilancio (per i residui attivi e per i residui passivi), o tra le missioni ed programmi di bilancio (per i residui passivi), è possibile attribuire al residuo la corretta classificazione di bilancio, attraverso una rettifica in aumento e una in diminuzione dei residui, a condizione che il totale dei residui per titolo di bilancio non risulti variato.
Con particolare riferimento ai residui passivi, le procedure informatiche consentono la rettifica in aumento dei residui passivi solo se di importo corrispondente ad una riduzione di residui passivi effettuata nell'ambito del medesimo titolo di bilancio.
La reimputazione di un residuo passivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito richiede la rideterminazione delle relative coperture, che possono non essere quelle inizialmente previste. In tali casi, la reimputazione di un residuo passivo è equiparata al riconoscimento formale di un maggiore debito dell'amministrazione cui corrisponde un minore debito relativo ad un altro titolo di bilancio, ed è attuata attraverso la registrazione di un nuovo impegno imputato alla competenza dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, previa individuazione della relativa copertura e la definitiva eliminazione dell'impegno erroneamente classificato dalle scritture e dai documenti di bilancio. La procedura amministrativa da seguire è quella tipica del riconoscimento della legittimità di un debito fuori bilancio.
La reimputazione di un residuo attivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito è attuato attraverso una rettifica in aumento ed una corrispondete riduzione dei residui attivi, e non mediante accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio.
In caso di una revisione o aggiornamento della classificazione di bilancio, le necessarie re imputazioni dei residui sono effettuate attribuendo la nuova codifica ai residui iniziali dell'esercizio da cui decorre l'applicazione della nuova codifica e non ai residui finali dell'esercizio precedente, operando un riaccertamento dei residui in sede di rendiconto dell'esercizio precedente.
Conseguentemente, l'articolazione dei residui iniziali dell'esercizio di adozione della nuova codifica, non potrà corrispondere all'articolazione dei residui finali dell'esercizio precedente, salvo il totale generale. La differenze tra la nuova e la vecchia articolazione dei residui è spiegata attraverso una matrice di correlazione predisposta dall'ente.
Il riaccertamento dei residui può riguardare crediti e debiti non correttamente imputati all'esercizio in quanto, in occasione della ricognizione, risultano non di competenza dell'esercizio cui sono stati imputati, in quanto non esigibili nel corso di tale esercizio.
Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, attraverso una delibera di Giunta, si procede come segue:
- nel bilancio dell'esercizio in cui era imputato l'impegno cancellato, si provvede a costituire (o a incrementare) il fondo pluriennale vincolato per un importo pari a quello dell'impegno cancellato;
- nel primo esercizio del bilancio di previsione si incrementa il fondo pluriennale iscritto tra le entrate, per un importo pari all'incremento del fondo pluriennale iscritto nel bilancio dell'esercizio precedente, tra le spese;
- nel bilancio dell'esercizio cui la spesa è reimputata si incrementano o si iscrivono gli stanziamenti di spesa necessari per la reimputazione degli impegni.
Non è necessaria la costituzione del fondo pluriennale vincolato nel caso in cui la reimputazione riguardi, contestualmente, entrate e spese correlate. Ad esempio con riferimento ai trasferimenti a rendicontazione, per i quali accertamenti e impegni sono imputati allo stesso esercizio, in caso di reimputazione degli impegni, si provvede alla contestuale reimputazione dei correlati accertamenti, senza costituire o incrementare il fondo pluriennale vincolato. Gli impegni per investimenti finanziati dal debito autorizzato sono oggetto di riaccertamento ordinario dei residui se non sono esigibili nell'esercizio in cui sono stati imputati. Anche per tali impegni, in caso di reimputazione contabile agli esercizi successivi, non si costituisce il fondo pluriennale, ma è incrementato, per pari importo, il debito autorizzato e non contratto degli esercizi successivi. In sede di riaccertamento ordinario dei residui la reimputazione degli impegni finanziati da nuovo debito autorizzato e non contratto deve essere separatamente evidenziata rispetto alla reimputazione degli altri impegni.
Al fine di semplificare e velocizzare il procedimento, la delibera di Giunta che dispone la variazione degli stanziamenti necessari alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni cancellati può disporre anche l'accertamento e l'impegno delle entrate e delle spese agli esercizi in cui sono esigibili.
Al riguardo, si rappresenta che l'atto che dispone il riaccertamento ed il reimpegno di entrate e spese ha natura gestionale, in quanto si tratta solo della reimputazione contabile di accertamenti e impegni riguardanti obbligazioni giuridiche già assunte dagli uffici competenti.
A decorrere dall'adozione degli schemi di bilancio armonizzati con funzione autorizzatoria, le variazioni di bilancio derivanti dal riaccertamento ordinario sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti previsti per la comunicazione al tesoriere delle variazioni di bilancio, distinguendo i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell'esercizio in corso da quelli previsti in caso di esercizio provvisorio. In caso di esercizio provvisorio è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali.
Il riaccertamento ordinario dei residui trova specifica evidenza nel rendiconto finanziario, ed è effettuato annualmente, con un'unica deliberazione della giunta, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, in vista dell'approvazione del rendiconto.
Al fine di consentire una corretta reimputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario, ovvero la tempestiva registrazione di impegni di spesa correlati ad entrate vincolate accertate nell'esercizio precedente da reimputare in considerazione dell'esigibilità riguardanti contributi a rendicontazione e operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, è possibile, con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, effettuare un

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

riaccertamento parziale di tali residui. La successiva delibera della giunta di riaccertamento dei residui prende atto e recepisce gli effetti degli eventuali riaccertamenti parziali.
Si conferma che, come indicato al principio 8, il riaccertamento dei residui, essendo un'attività di natura gestionale, può essere effettuata anche nel corso dell'esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.
In tal caso, la variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, a valere dell'ultimo bilancio di previsione approvato. La delibera di Giunta è trasmessa al tesoriere (167).

9.2 Il risultato di amministrazione

9.2.1. Il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio è costituito dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, come definito dal rendiconto, che recepisce gli esiti della ricognizione e dell'eventuale riaccertamento di cui al paragrafo 9.1, al netto del fondo pluriennale vincolato risultante alla medesima data.
Con riferimento alla corretta determinazione del fondo di cassa, si rinvia a quanto indicato al riguardo al paragrafo 4.1.
9.2.2 Il risultato di amministrazione è accertato e verificato a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, ed è pari all'importo della lettera A dell'allegato riguardante il risultato di amministrazione.
Nel risultato di amministrazione delle regioni e delle province autonome 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 e l'importo dell'eventuale disavanzo da debito autorizzato e non contratto, rappresentato dalla lettera F) dell'allegato al bilancio e al rendiconto riguardante il risultato di amministrazione.
9.2.3 Il risultato di amministrazione è applicabile solo al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, per finanziare le spese che si prevede di impegnare nel corso di tale esercizio imputate al medesimo esercizio e/o a quelli successivi. Il risultato di amministrazione è applicato anche agli esercizi successivi nel rispetto dalla disciplina del fondo anticipazioni di liquidità di cui al paragrafo 3-20-bis.
A tal fine il risultato di amministrazione iscritto in entrata del primo esercizio può costituire la copertura del fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa, corrispondente al fondo pluriennale iscritto in entrata degli esercizi successivi.
Se nel corso dell'esercizio in cui il fondo pluriennale vincolato è stato stanziato i relativi impegni pluriennali non sono stati formalmente assunti, il fondo pluriennale non risulta costituito e le risorse tornano a costituire il risultato di amministrazione al 31 dicembre, applicabile all'esercizio successivo secondo le modalità previste nel presente principio.
9.2.4 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.
9.2.5 Non è conforme ai precetti dell' *art. 81, quarto comma, della Costituzione* realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva, attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente (sentenza n. 70/2012 della Corte costituzionale).
Tuttavia, in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione, e con successive variazioni di bilancio, è consentito l'utilizzo della quota del risultato di amministrazione presunto costituita dai fondi vincolati, e dalle somme accantonate risultanti dall'ultimo consuntivo approvato, secondo le modalità di seguito riportate.
Nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'immediato utilizzo della quota vincolata dell'avanzo di amministrazione presunto, entro il 31 gennaio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce, si provvede all'approvazione, con delibera di Giunta, del prospetto aggiornato riguardante il risultato di amministrazione presunto, sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate.
Se tale prospetto evidenzia una quota vincolata del risultato di amministrazione inferiore rispetto a quella applicata al bilancio, si provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.
In assenza dell'aggiornamento del prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto, si provvede immediatamente alla variazione di bilancio che elimina l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.
Le eventuali variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, possono essere effettuate solo dopo l'approvazione da parte della Giunta del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto.
9.2.6 Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa vincolate derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.
9.2.7 In ogni caso il risultato di amministrazione non può mai essere considerato una somma «certa», in quanto esso si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà riguardo alla possibile sovrastima dei residui attivi e alla sottostima dei residui passivi.
Considerato che una quota del risultato di amministrazione, di importo corrispondente a quello dei residui attivi di dubbia e difficile esazione, è destinato a dare copertura alla cancellazione dei crediti, l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce lo strumento per rendere meno «incerto» il risultato di amministrazione.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

L'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è effettuato per l'importo complessivo determinato nel prospetto concernente il fondo crediti, allegato al rendiconto (che distingue la parte corrente dalla parte in conto capitale).
9.2.8 Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati agli investimenti.
«Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:
a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati della contabilità finanziaria individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa. Per gli enti locali i vincoli derivanti dalla legge sono previsti sia dalle leggi statali che dalle leggi regionali. Per le regioni i vincoli sono previsti solo dalla legge statale. Nei casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su propri trasferimenti di risorse a favore dell'ente, si è in presenza di vincoli derivanti da trasferimenti e non da legge;
b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione. La natura vincolata dei trasferimenti UE si estende alle risorse destinate al cofinanziamento nazionale. Pertanto, tali risorse devono essere considerate come "vincolate da trasferimenti" ancorché derivanti da entrate proprie dell'ente. Per gli enti locali, la natura vincolata di tali risorse non rileva ai fini della disciplina dei vincoli cassa.»;
d) derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio (per gli enti locali compresi i debiti fuori bilancio ai sensi dell' *art. 193 del TUEL* , nel caso in cui sia stata accertata, nell'anno in corso e nei due anni precedenti l'assenza dell'equilibrio generale di bilancio). Le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato. I vincoli attribuiti dalla regione con propria legge regionale, sono considerati «vincoli formalmente attribuiti dalla regione e non vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili».
9.2.9 E' necessario distinguere le entrate vincolate alla realizzazione di una specifica spesa, dalle entrate destinate al finanziamento di una generale categoria di spese, quali la spesa sanitaria. Fermo restando l'obbligo di rispettare sia i vincoli specifici sia la destinazione generica delle risorse acquisite, si sottolinea che la disciplina prevista per l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione non si applica alle cd. risorse destinate.
Con riferimento alla lettera a) del paragrafo 9.2.8, costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione ai sensi di quanto previsto dal presente principio contabile applicato (trattasi di un elenco esemplificativo):
1. l'eventuale differenza positiva derivante dalla regolazione annuale di differenze dei flussi finanziari derivanti dai contratti derivati, destinata a garantire i rischi futuri del contratto (paragrafo 3.23);
2. l'accantonamento dei proventi derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato, nel caso di valore di mercato positivo (cd. mark to market), per un valore corrispondente alle entrate accertate. Il vincolo permane fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali mark to market negativi futuri e, in caso di quota residua, per l'estinzione anticipata del debito (paragrafo 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; (paragrafo 5.2, lettera 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 (paragrafo 9.1).
9.2.10 La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da:
1. l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (paragrafo 3.3);
2. gli accantonamenti a fronte dei residui passivi perenti (solo per le regioni, fino al loro smaltimento);
3. 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.
Con provvedimento di variazione al bilancio effettuato prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, è consentito l'utilizzo degli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, se la verifica prevista per l'utilizzo anticipato delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all' *art. 11, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* e successive modificazioni e integrazioni, sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.
9.2.11 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 e al rendiconto riguardanti il risultato di amministrazione, non si provvede all'indicazione della destinazione

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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.
9.2.12 La quota libera del risultato di amministrazione può essere utilizzata con il bilancio di 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 del TUEL*) ove non possa provvedersi con mezzi ordinari. Per mezzi ordinari si intendono tutte le possibili politiche di contenimento delle spese e di massimizzazione delle entrate proprie, senza necessariamente arrivare all'esaurimento delle politiche tributarie regionali e locali. E' pertanto possibile utilizzare l'avanzo libero per la salvaguardia degli equilibri senza avere massimizzato la pressione fiscale;
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.
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.
Fermo restando che il bilancio di previsione deve essere approvato in equilibrio, senza utilizzare l'avanzo libero di cui alla lettera b), nel caso in cui il bilancio è approvato:
a) successivamente all'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente;
b) dopo o contestualmente alle scadenze previste dal regolamento e dalla legge per la verifica degli equilibri di bilancio;
c) risulta in modo inequivocabile che non sia possibile approvare il bilancio in equilibrio;
contestualmente alle procedure di approvazione del bilancio devono essere assunti i provvedimenti di cui all' *art. 50, comma 2, del decreto legislativo n. 118/2011* (per le regioni), e adottate le procedure dell' *art. 193 del TUEL* di controllo a salvaguardia degli equilibri per gli enti locali. Pertanto, l'avanzo libero di cui alla lettera b), può essere utilizzato solo nell'ambito dei provvedimenti di cui all' *art. 50, comma 2, del decreto legislativo n. 118/2011* (per le regioni), e delle procedure dell'art. 193 di controllo a salvaguardia degli equilibri (per gli enti locali).
9.2.13 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.
9.2.14 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, dopo avere acquisito il 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 paragrafo 9.2.5. Nel corso dell'esercizio provvisorio, se il prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto evidenzia un disavanzo di amministrazione (lettera E della sezione 2 del prospetto), non è possibile proseguire la gestione secondo le regole dell'esercizio provvisorio. E' 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.
9.2.15 L'utilizzo delle quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione da parte degli enti in disavanzo (che presentano un importo negativo della lettera E del prospetto riguardante il risultato di amministrazione dell'esercizio precedente), è consentito per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A del medesimo prospetto riguardante il risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.
Per gli anni 2019 e 2020 le regioni a statuto ordinario utilizzano le quote accantonate e vincolate del risultato di amministrazione senza operare la nettizzazione del fondo anticipazione di liquidità.
9.2.16 Nel caso in cui l'importo della lettera A dell'allegato riguardante il risultato di amministrazione risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e per il fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.
9.2.17 La quota accantonata del risultato di amministrazione nel fondo anticipazione di liquidità di cui all' *art. 1, commi 692 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208* , di cui all' *art. 1, comma 907, della legge 30 dicembre 2018, n. 145* , di cui all' *art. 39-ter, comma 4, del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162* e di cui agli *articoli 116* comma 2 e *art. 117 comma 6, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34* , è applicata al bilancio anche da parte degli enti in disavanzo limitatamente alle predette fattispecie
9.2.18 Nelle more dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, ai fini della determinazione della quota del risultato di amministrazione applicabile al bilancio di previsione, gli enti in disavanzo fanno riferimento al prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione. In caso di esercizio provvisorio, si fa riferimento al prospetto di verifica del risultato di amministrazione effettuata sulla base dei dati di preconsuntivo di cui all' *art. 42, comma 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* , per le regioni e di cui all' *art. 187, comma 3-quater, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267* , per gli enti locali.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

9.2.19 Gli enti in ritardo nell'approvazione dei propri rendiconti non possono applicare al bilancio di previsione le quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione. Tale disposizione si applica alle Regioni e alle Province autonome di Trento e di Bolzano in caso di ritardo nell'approvazione del rendiconto da parte della giunta per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti.
9.2.20 Sono in disavanzo di amministrazione gli enti con un risultato di amministrazione di importo insufficiente a comprendere le relative quote vincolate, destinate ed accantonate. Il disavanzo di amministrazione da ripianare è pari all'importo negativo della lettera E dell'allegato riguardante il risultato di amministrazione. Nel caso in cui il legislatore abbia autorizzato specifiche modalità di ripiano di singole quote del disavanzo di amministrazione, nella nota illustrativa e nella relazione sulla gestione è descritta la composizione del disavanzo tra tali componenti e la composizione delle relative quote di ripiano da applicare agli esercizi considerati nel bilancio di previsione.
9.2.21 Il disavanzo di amministrazione accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto, al netto del debito autorizzato e non contratto di cui all'art. 40 del presente decreto è tempestivamente applicato al bilancio iscrivendone l'intero importo nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione in corso di gestione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica al bilancio il disavanzo accertato nel rendiconto della gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto.
Nei casi espressamente previsti dalla legge è possibile ripartire il disavanzo tra più esercizi.
9.2.22 Per il recupero della quota del disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto è iscritta in bilancio una apposta voce, distinta rispetto a quella riguardante il disavanzo derivante dalla gestione, denominata «Disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto». A fronte di tale voce, in entrata è iscritto uno stanziamento di importo corrispondente riguardante le accensioni di prestiti, che sarà oggetto di accertamento in presenza di effettive esigenze di cassa.
9.2.23 E' applicato al bilancio di previsione anche il disavanzo di amministrazione presunto accertato in occasione dell'approvazione del medesimo bilancio di previsione. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede alle iniziative necessarie al ripiano del disavanzo definitivamente accertato. Nel rispetto del principio della prudenza, nelle more dell'approvazione del rendiconto della gestione, è applicato al bilancio di previsione in gestione anche l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione presunto accertato nel corso dell'esercizio, ad esempio in occasione dall'approvazione del rendiconto da parte della giunta regionale.
9.2.24 Il disavanzo di amministrazione può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione in ogni caso non oltre la durata della consiliatura/legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo. Ad esempio, se la consiliatura/legislatura regionale termina nel corso del secondo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il disavanzo di amministrazione deve essere ripianato entro tale secondo esercizio.
9.2.25 Nei casi in cui la legge prevede l'adozione di un piano di rientro per il ripiano pluriennale del disavanzo di amministrazione, la deliberazione che approva il piano di rientro contiene:
a) l'importo del disavanzo complessivo e l'importo del disavanzo oggetto del piano di rientro. Se approvato con riferimento ad un disavanzo di amministrazione presunto, il piano di rientro è aggiornato in occasione dell'approvazione del rendiconto;
b) l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo di amministrazione;
c) la descrizione delle iniziative che si prevede di assumere per recuperare il disavanzo. Ai fini del rientro possono essere utilizzate tutte le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale;
d) la durata del piano di rientro e l'importo della quota annuale del ripiano, individuati nel rispetto di quanto previsto dalle norme di legge che autorizzano il ripiano pluriennale. Le quote annuali del ripiano sono applicate al bilancio di previsione iscrivendole, prima delle spese, in ciascuno degli esercizi del bilancio;
e) l'individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate e delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo;
f) l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo.
Il piano di rientro dal disavanzo è sottoposto al parere del collegio dei revisori.
Con periodicità almeno semestrale il presidente/sindaco trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori.
La relazione del primo semestre può essere allegata alla variazione di assestamento se approvata entro il termine previsto dall'art. 50, comma 1, del presente decreto per le regioni, le province autonome, e i loro organismi ed enti strumentali, e dall' *art. 175, comma 8, del decreto legislativo n. 267 del 2000* per gli enti locali e i loro organismi ed enti strumentali.
La relazione di fine esercizio può essere inserita nella relazione sulla gestione al rendiconto.
Il piano di rientro che individua puntualmente i maggiori accertamenti e/o i minori impegni che si prevede di registrare a seguito dell'attuazione del piano di rientro nel corso di ciascun esercizio, consente di verificare l'importo del disavanzo ripianato annualmente e di distinguerlo dall'eventuale ulteriore disavanzo che potrebbe formarsi nel corso di ciascun esercizio. Le informazioni necessarie per tale verifica possono essere riportate anche nella nota integrativa al bilancio di previsione.
Il piano di rientro non realizzato, in tutto o in parte, nel corso di un esercizio, che ha determinato il mancato ripiano, totale o parziale, del disavanzo previsto per tale esercizio, deve essere aggiornato nel rispetto dei limiti di durata del piano originale. Il piano è aggiornato con le stesse modalità previste per la sua approvazione. Il piano di rientro non aggiornato non è in condizione di svolgere la propria funzione e non può continuare ad autorizzare il ripiano pluriennale del disavanzo.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

9.2.26 Se in occasione dell'approvazione del rendiconto il disavanzo di amministrazione non è migliorato rispetto al disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello definitivamente iscritto alla voce «Disavanzo di amministrazione» del precedente bilancio di previsione per il medesimo esercizio, le quote del disavanzo applicate al bilancio e non recuperate sono interamente applicate al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alle quote del recupero previste dai piani di rientro in corso di gestione con riferimento a tale esercizio, mentre l'eventuale ulteriore disavanzo è ripianato dagli enti locali secondo le modalità previste dall'ultimo periodo dell' *art. 188, comma 1, del TUEL* , non oltre la scadenza del piano di rientro in corso, e dalle regioni negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura/legislatura regionale.
A tal fine:
a) è considerato ripianato il disavanzo applicato in via definitiva al bilancio di previsione per il quale, nel corso dell'esercizio, sono state pienamente realizzate le operazioni individuate nel relativo piano di rientro, per un importo pari ai maggiori accertamenti di entrata e ai minori impegni registrati nelle scritture contabili se puntualmente previsti nel piano di rientro (o nella nota integrativa al bilancio di previsione). Ai fini della compilazione delle tabelle di cui al paragrafo 13.10.3 del principio applicato della programmazione (allegato 4/1), le quote del disavanzo ripianato sono attribuite alla componente del disavanzo cui il piano di rientro si riferisce;
b) il disavanzo non ripianato è pari alla differenza tra l'importo iscritto in via definitiva alla voce «Disavanzo di amministrazione» nel bilancio di previsione per l'esercizio cui il rendiconto si riferisce e il disavanzo ripianato di cui alla lettera a), salvo quanto previsto dal paragrafo 9.2.28;
c) l'ulteriore disavanzo è costituito dal nuovo disavanzo formatosi nel corso dell'esercizio, indicato come «Disavanzo dell'esercizio N» nei prospetti di cui al paragrafo 13.10.3 del principio applicato della programmazione.
Nei casi in cui non è possibile verificare la realizzazione degli accertamenti di entrata e delle economie di spesa previsti nel piano di rientro, il disavanzo ripianato è pari alla riduzione del disavanzo rappresentato dalla lettera E dell'allegato al rendiconto concernente il risultato di amministrazione rispetto a quello della lettera E del rendiconto dell'esercizio precedente. Ai fini della compilazione delle tabelle di cui al paragrafo 13.10.3 del principio applicato della programmazione (allegato 4/1), le quote del disavanzo ripianato sono attribuite alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso. Al riguardo si rinvia all'esempio n. 13;
Ai fini del presente paragrafo e del successivo, le regioni e le province autonome verificano la riduzione del risultato di amministrazione rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente al netto delle rispettive quote del disavanzo da debito autorizzato e non contratto.
9.2.27 Anche con riferimento al disavanzo di amministrazione presunto, se non è migliorato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello iscritto alla voce «Disavanzo di amministrazione» del precedente bilancio di previsione per il medesimo esercizio, le quote del disavanzo applicate al bilancio e presumibilmente non recuperate sono interamente applicate al primo esercizio del bilancio di previsione nel quale è stato determinato il risultato di amministrazione presunto, in aggiunta alle quote del recupero previste dai piani di rientro in corso di gestione con riferimento a tale esercizio, mentre l'eventuale ulteriore disavanzo presunto è ripianato dagli enti locali secondo le modalità previste dall'ultimo periodo dell' *art. 188, comma 1, del TUEL* , non oltre la scadenza del piano di rientro in corso, e dalle regioni negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura/legislatura regionale. Per le modalità di determinazione del disavanzo non ripianato e dell'ulteriore disavanzo si rinvia al precedente paragrafo. Nei casi in cui non è ancora possibile verificare la realizzazione degli accertamenti di entrata e delle economie di spesa previsti nel piano di rientro, il disavanzo ripianato è pari alla riduzione del disavanzo rappresentato dalla lettera E dell'allegato al bilancio concernente il risultato di amministrazione rispetto a quello della lettera E del rendiconto dell'esercizio precedente. Se il rendiconto dell'esercizio precedente non è ancora stato approvato si fa riferimento al rendiconto approvato in Giunta o a dati di preconsuntivo. Ai fini della compilazione delle tabelle di cui al paragrafo 9.11.7 del principio applicato della programmazione (allegato 4/1), le quote del disavanzo ripianato alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso. Al riguardo si rinvia all'esempio n. 13.
9.2.28 Il disavanzo di amministrazione di un esercizio non applicato al bilancio e non ripianato a causa della tardiva approvazione del rendiconto o di una successiva rideterminazione del disavanzo già approvato, ad esempio a seguito di sentenza, è assimilabile al disavanzo non ripianato di cui alla lettera b) del paragrafo 9.2.26, ed è ripianato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione. Sono escluse dall'applicazione del principio le sentenze che comportano la formazione di nuove obbligazioni giuridiche per le quali non era possibile effettuare accantonamenti. E' tardiva l'approvazione del rendiconto che non consente l'applicazione del disavanzo al bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui il disavanzo si è formato.
9.2.29 Il disavanzo di amministrazione applicato al bilancio e non ripianato nell'esercizio precedente a causa del mancato trasferimento di somme dovute da altri livelli di governo a seguito di sentenze della Corte costituzionale o di sentenze esecutive di altre giurisdizioni può essere ripianato nei tre esercizi successivi, in quote costanti, con altre risorse dell'ente ovvero in ragione dell'esigibilità dei suddetti trasferimenti secondo il piano di erogazione delle somme comunicato formalmente dall'ente erogatore, anche mediante sottoscrizione di apposita intesa. In ogni caso resta fermo il termine dei tre esercizi per il ripiano del disavanzo, mentre non si applica il limite della durata della consiliatura/legislatura regionale.
9.2.30 Il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro e dalla registrazione dei maggiori accertamenti o dei minori impegni previsti nel bilancio negli esercizi successivi in attuazione del

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

piano di rientro, può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi. Pertanto, gli enti che hanno approvato un piano di rientro che individua le attività da adottare annualmente e preveda i relativi maggiori accertamenti o minori impegni, alla fine di ciascun esercizio possono:
a) quantificare il maggiore ripiano del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente rispetto a quello applicato in via definitiva al bilancio di previsione;
b) verificare se tale maggiore ripiano è determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro per gli anni successivi;
c) ridurre il disavanzo da ripianare negli esercizi successivi per un importo pari al maggiore ripiano che rispetta la condizione di cui alla lettera b).
Nel caso in cui non sia possibile riferirlo ai piani di rientro, il maggiore ripiano del disavanzo è attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso, nei limiti delle quote previste nell'esercizio successivo e seguenti e restano ferme le modalità di ripiano previste nei piani di rientro, che termineranno prima del previsto.

9.3 Il riaccertamento straordinario dei residui

Il riaccertamento straordinario dei residui è l'attività prevista dall'articolo 3 comma 7, del presente decreto, diretta ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria, la cd. competenza finanziaria potenziata.
In particolare, l'articolo 3 comma 7, prevede che il riaccertamento straordinario dei residui sia effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014.
Infatti, prima di adeguare al nuovo principio lo stock dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti, è necessario determinarne l'importo in via definitiva, nel rispetto del previgente ordinamento contabile, con l'approvazione del rendiconto della gestione 2014.
Mentre si provvede al tradizionale riaccertamento dei residui necessario alla predisposizione del rendiconto 2014, è bene preparare anche il riaccertamento straordinario dei residui, individuando per ciascun residuo definito nel rispetto del vecchio ordinamento, quelli non sorretti dal alcuna obbligazione giuridica, destinati ad essere definitivamente cancellati e, per quelli corrispondenti ad obbligazioni perfezionate, l'esercizio di scadenza dell'obbligazione.
Al fine di dare attuazione a quanto previsto dall'articolo 3, comma 7, gli enti territoriali deliberano il riaccertamento dei residui nella stessa giornata in cui è approvato il rendiconto 2014, immediatamente dopo la delibera del Consiglio.
Pertanto, nella stessa giornata è determinato:
a) l'importo dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 risultante dal rendiconto 2014 approvato dal Consiglio. I residui al 31 dicembre 2014 sono determinati nel rispetto del precedente ordinamento contabile;
b) l'importo dei residui attivi e passivi al 1° gennaio 2015 risultanti dal riaccertamento straordinario dei residui deliberato dalla Giunta. I residui al 1° gennaio 2015 sono determinati nel rispetto del principio contabile della competenza potenziata, in vigore dal 1° gennaio 2015.
Considerato che trattasi di un'attività gestionale, meramente ricognitiva dei residui esistenti al 31 dicembre 2014 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.
Al fine di evitare comportamenti opportunistici, non è possibile effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attraverso successive deliberazioni.
Alla delibera di giunta sono allegati i prospetti riguardanti la rideterminazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione, di cui all'allegato n. 5 al presente decreto.
La procedura di riaccertamento straordinario dei residui è articolata nelle seguenti attività:
1) eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate. In particolare, tale fase riguarda gli impegni assunti ai sensi dell'articolo 183, comma 5, del TUEL vigente nel 2014. La delibera di riaccertamento straordinario dei residui indica, per ciascun residuo passivo definitivamente cancellato, la natura della relativa fonte di copertura (finanziato da prestito, da entrata vincolata a specifica destinazione da legge o da principi, da trasferimento vincolato a specifica destinazione, da entrata vincolata a specifica destinazione dall'ente, da entrate libere);
2) eliminazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31 dicembre 2014, destinati ad essere reimputati agli esercizi successivi, e individuazione delle relative scadenze. La delibera di riaccertamento straordinario dei residui indica, per ciascun residuo non scaduto cancellato, gli esercizi in cui l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati dal principio applicato della contabilità finanziaria;
3) determinazione del fondo pluriennale vincolato al 1° gennaio 2015 da iscrivere nell'entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione 2015-2017, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi reimputati di cui al punto 2, se positivo. Al riguardo si ricorda che, nelle more del riaccertamento straordinario dei residui, gli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017 riguardanti il fondo pluriennale iscritto all'entrata dell'esercizio 2015 sono pari a zero;
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, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, con particolare riferimento:
a. ai vincoli determinati dalla eliminazione dei cd. impegni tecnici, assunti negli esercizi precedenti in attuazione dell'articolo 183, comma 5, del TUEL. In altre parole, tutti gli impegni tecnici cancellati confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione a meno di determinazioni dell'ente

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

a svincolare risorse che non avevano natura propria di entrata vincolata, destinate al finanziamento dell'investimento che aveva determinato l'impegno tecnico;
b. all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato n. 3.3 e dall'esempio n. 5 in appendice.
Le quote vincolate, accantonate e destinate sono definite anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo, dando luogo ad un disavanzo di amministrazione; da recuperare negli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
6) variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017, se approvato (sia quello conoscitivo che quello autorizzatorio) al fine di consentire:
a. l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata dell'esercizio 2015;
b. l'adeguamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio 2015 e in entrata e spesa degli esercizi successivi;
c. l'eventuale utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione;
d. l'adeguamento degli stanziamenti di entrata e di spesa (di competenza e di cassa) agli importi da reimputare e all'ammontare riaccertato dei residui attivi e passivi. Il pareggio del bilancio è garantito dall'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata, nel caso in cui la reimputazione delle spese risulti di importo superiore alla reimputazione delle entrate;
e. 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.
Pertanto, 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.
Non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario. Al riguardo si richiama quanto previsto dal principio 5.2 con riferimento alla premialità e al trattamento accessorio del personale liquidato nell'anno successivo che, anche nelle more del riaccertamento straordinario, non possono essere pagati in conto residui, e devono essere impegnati con imputazione all'esercizio in corso.
E' infine necessario verificare con attenzione gli effetti sugli equilibri dei singoli esercizi considerati dal bilancio determinati dalla distribuzione temporale dei residui attivi e passivi reimputati, avvalendosi dell'allegato n. 1 riportato alla fine del presente principio.
Nel caso in cui i residui attivi reimputati ad un esercizio sono 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 è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato.
La stessa fattispecie può verificarsi nel caso in cui il complesso dei residui attivi riaccertati risulta superiore al totale dei residui passivi riaccertati e, anche se nell'entrata dell'esercizio 2015 non è costituito il fondo pluriennale vincolato, se la distribuzione temporale delle reimputazioni rende necessario destinare una parte dei residui attivi imputati ad un esercizio alla copertura dell'eccedenza degli impegni imputati agli esercizi successivi.
L'eventuale eccedenza dei residui attivi reimputata, non necessaria alla copertura dei residui passivi reimputati (compresi quelli imputati agli esercizi successivi) e alla copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento (compreso quello necessario alla eventuale ricostituzione di vincoli ed accantonamenti) può essere destinato al finanziamento di nuove spese.
A tal fine, la variazione di bilancio diretta a individuare la destinazione di tale risorse, che può essere costituita anche da ulteriori accantonamenti ai fondi spese, è approvata dal Consiglio.
Nel caso in cui 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 si forma un disavanzo tecnico (rappresentato nelle righe denominate "Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate" dell'allegato n. 5/1 al presente decreto), di importo corrispondente agli avanzi determinati negli esercizi successivi. Il disavanzo tecnico può:
1) essere finanziato con le risorse dell'esercizio. A tal fine, la variazione di bilancio diretta a individuare la copertura del disavanzo tecnico è approvata dal Consiglio.;
2) consentire l'approvazione del bilancio in disavanzo di competenza, in deroga al prinicpio contabile generale del pareggio, come previsto dall'articolo 3, comma 13, al presente decreto, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.
Il riaccertamento straordinario dei residui è effettuato anche in caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria del bilancio, registrando le reimputazioni nelle scritture contabili. Il bilancio di previsione approvato successivamente al riaccertamento dei residui è predisposto tenendo conto di tali registrazioni. A tal fine, si rappresenta che l'adeguamento del bilancio di previsione agli esiti del riaccertamento riguarda gli stanziamenti di competenza e di cassa e i residui iniziali. Al riguardo si rappresenta che i residui iniziali devono corrispondere all'importo dei residui risultante dal rendiconto 2014 (riclassificati secondo la classificazione armonizzata) e che gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui devono essere registrati come variazione dei residui iniziali, attività gestionale dell'esercizio 2015, con riferimento alla data del 1° gennaio 2015.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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 1° gennaio 2015, cui seguirà quella effettuata in sede di riaccertamento ordinario, ai fini del rendiconto 2014.
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 1° gennaio 2015, che quelle apportate in occasione del riaccertamento ordinario 2015, riferito alla data del 31 dicembre 2015.
Per ulteriori indicazioni riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui si rinvia all'esempio n. 6, che costituisce parte integrante del presente principio.

10 La contabilizzazione dell'utilizzo degli incassi vincolati degli enti locali

10.1 Quadro normativo

La riforma contabile prevista dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, non ha modificato la disciplina degli incassi vincolati degli enti locali.
Pertanto, gli enti locali, ai sensi di quanto previsto:
- dall'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l'ordinativo di incasso, l'eventuale natura vincolata dei propri incassi. Al riguardo, la riforma ha precisato che devono essere segnalate al tesoriere le riscossioni a destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti;
- dall'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l'ordinativo di pagamento, l'eventuale natura vincolata dei propri pagamenti. Al riguardo, la riforma ha precisato che devono essere comunicati al tesoriere i pagamenti con destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
- dall'art. 195 del TUEL possono continuare a disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d) 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'articolo 222 (salvo gli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3). Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate utilizzate per il pagamento di spese correnti.
- dall'articolo 195 del TUEL, continuano a vincolare il ricorso all'anticipazione di tesoreria a seguito dell'utilizzo di entrate vincolate.
L'unica novità, introdotta dalla riforma contabile degli enti territoriali, è costituita dall'obbligo , a decorrere dal 1° gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d) secondo le modalità indicate nel presente principio applicato (art. 195, comma 1, ultimo periodo, del TUEL integrato dal decreto correttivo del decreto legislativo n. 118/2011).
Conseguentemente:
- all'art. 195, comma 2, del TUEL, è stata inserita una disposizione che prevede che l'utilizzo di incassi vincolati è attivato dall'ente con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile, fermo restando l'adozione della deliberazione della Giunta relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222, comma 1, del TUEL che, all'inizio di ciascun esercizio, autorizza l'utilizzo di incassi vincolati;
- all'articolo 209 del TUEL è stato inserito il comma 3-bis, il quale prevede che "il tesoriere tiene contabilmente distinti gli incassi di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d). I prelievi di tali risorse sono consentiti solo con i mandati di pagamento di cui all'articolo 185, comma 2, lettera i). E' consentito l'utilizzo di risorse vincolate secondo le modalità e nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195".

10.2 Registrazione dell'utilizzo di incassi vincolati per esigenze correnti

Nel corso della gestione, in considerazione della natura libera o vincolata degli incassi e pagamenti, indicata a cura dell'ente, nei titoli di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), del TUEL, il tesoriere distingue la liquidità dell'ente in parte libera e parte vincolata.
In caso di crisi di insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195 del TUEL, il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente.
Nel caso di incassi vincolati esclusi dall'obbligo di versamento nella contabilità speciale di tesoreria unica, si provvede all'utilizzo prioritario di tali disponibilità. Logicamente, si provvede prioritariamente al reintegro delle entrate vincolate giacenti presso la tesoreria statale.
L'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento di spese correnti non vincolate determina la formazione di "carte contabili" di entrata e di spesa, che il tesoriere trasmette a SIOPE utilizzando gli appositi codici provvisori, previsti a tal fine ("Pagamenti da regolarizzare per utilizzo di incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e "Incassi da regolarizzare per destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL").
A seguito della comunicazione dei sospesi in attesa di regolarizzazione, l'ente effettua la seguente operazione, con periodicità almeno mensile, entro 10 giorni dalla fine di ciascun mese:
a) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, per l'importo degli incassi vincolati che sono stati destinati alla copertura di spese correnti, sul capitolo di spesa "Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, che trattasi di pagamento di risorse vincolate. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto b);
b) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera a), sul conto "Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso non presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, in quanto trattasi di incasso di entrate libere.
A seguito dell'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti, tutte le disponibilità libere giacenti nel conto intestato all'ente alla fine di ogni giornata di lavoro devono essere destinate al reintegro delle risorse vincolate, fino al loro completo reintegro.
Il reintegro delle risorse vincolate effettuato dal tesoriere genera dei sospesi di entrata e di spesa, trasmessi al SIOPE utilizzando gli appositi codici provvisori, previsti a tal fine ("Pagamenti da regolarizzare per destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e "Incassi da regolarizzare per reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL").
I sospesi riguardanti il reintegro degli incassi vincolati devono essere regolarizzati dall'ente entro le stesse scadenze indicate per la regolarizzazione dei sospesi riguardanti l'utilizzo degli incassi vincolati. A tal fine, sulla base delle comunicazioni dei sospesi trasmesse dal tesoriere, l'ente:
c) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, sul capitolo di spesa "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e non presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, in quanto trattasi di pagamento di risorse libere. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto d),
d) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera c), sul conto "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, che trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata.

10.3 Entrate vincolate depositate in conti diversi da quello di gestione di tesoreria

L'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento di spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL non può essere automaticamente disposto dal tesoriere se gli incassi vincolati, in quanto non soggetti all'obbligo di versamento nelle contabilità speciali di tesoreria unica, sono depositati in un conto corrente o di deposito distinto dal conto di gestione di tesoreria, o temporaneamente investiti.
In tali casi, in presenza di carenza di disponibilità nella cassa libera, è solo l'ente che può disporre il trasferimento degli incassi vincolati dagli altri conti correnti bancari o di deposito al conto di gestione di tesoreria. Una volta che le somme sono rientrate nel conto di gestione di tesoreria, il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente.
A seguito dell'ordine di trasferimento di tali fondi, l'ente provvede alle seguenti scritture finanziarie:
a) l'accertamento e l'incasso di entrate derivanti dalla riduzione di depositi bancari. L'ordine di incasso presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, che trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata. Tali incassi, sono automaticamente utilizzati dalla banca per il pagamento di spese correnti ai sensi dell'articolo 195 del TUEL, generando i sospesi di entrata e di uscita;
b) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, per l'importo degli incassi vincolati che sono stati destinati alla copertura di spese correnti, sul capitolo di spesa "Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, che trattasi di pagamento di risorse vincolate. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto c);
c) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera b), sul conto "Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso non presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, in quanto, trattasi di incasso di entrate libere.
A seguito del reintegro delle risorse vincolate effettuato in automatico dal tesoriere, sulla base delle comunicazioni dei sospesi trasmesse sempre dal tesoriere, l'ente:
d) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, sul capitolo di spesa "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e non presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, in quanto trattasi di pagamento di risorse libere. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto e);
e) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera d), sul conto "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, che trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata;
e) ordina al tesoriere di trasferire le risorse escluse dall'obbligo di riversamento alle contabilità speciali di tesoreria unica al conto corrente o di deposito aperto per tali risorse. Impegna e paga spese derivanti dall'incremento di depositi bancari. L'ordine di pagamento presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, che trattasi di pagamento di risorse vincolate.
Il mancato utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti ai sensi dell'articolo 195 del TUEL comporta l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria e, conseguentemente, la relativa spesa per interessi passivi.
E' pertanto necessaria, da parte degli enti, la massima attenzione nella gestione della propria liquidità, compresa quella temporaneamente depositata presso altri conti correnti e di depositi, al fine di evitare che l'ente vada in anticipazione quando dispone di risorse liquide e la relativa spesa per interessi.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

10.4 Gestione degli incassi in attesa di regolarizzazione

Nel corso dell'esercizio, sulla base 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, sia l'ente che il tesoriere sono in condizione di determinare il saldo di cassa libero e il saldo di cassa vincolato.

La presenza di rilevanti importi di incassi in attesa di regolarizzazione da parte dell'ente, rende incerta la distinzione delle giacenze liquide tra fondi liberi e fondi vincolati.

Nelle more della regolarizzazione, tale incertezza non rileva se l'ente dispone di fondi liberi certi (derivanti da incassi regolarizzati) a valere dei quali è possibile effettuare pagamenti.

In ogni caso, il tesoriere considera "liberi" gli incassi in attesa di regolarizzazione li utilizza per i pagamenti non vincolati, in caso di insufficienza di fondi liberi derivanti da incassi già regolarizzati.

A seguito della regolarizzazione dei sospesi riguardanti entrate vincolate, può risultare che tali risorse sono già state utilizzate per il pagamento di spese non vincolate. In tal caso il tesoriere registra l'utilizzo di tali risorse con la conseguente formazione delle carte contabili destinate ad essere regolarizzate dall'ente e l'obbligo di ricostituire le giacenze vincolate a valere di tutte le giacenze riscosse dall'ente.

10.5 La classificazione contabile delle operazioni nel bilancio

Al fine di consentire la registrazione contabile dell'utilizzo di incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL, il piano dei conti finanziario prevede che tali operazioni sono registrate tra le "altre entrate per partite di giro":

Entrate derivanti dalla gestione degli incassi vincolati degli enti locali	**E.9.01.99.06.000**
Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL	E.9.01.99.06.001
Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	E.9.01.99.06.002

tra le "altre uscite per partite di giro":

Uscite derivanti dalla gestione degli incassi vincolati degli enti locali	**U.7.01.99.06.000**
Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	U.7.01.99.06.001
Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	U.7.01.99.06.002

Trattando si entrate e spese registrate nelle partite di giro, gli stanziamenti riguardanti tali operazioni non svolgono la funzione di vincolo della spesa.

10.6 La determinazione della giacenza vincolata al 1° gennaio 2015

All'avvio dell'esercizio 2015, contestualmente alla trasmissione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, contestualmente alla trasmissione del bilancio provvisorio da gestire e dell'elenco dei residui, gli enti locali comunicano formalmente al proprio tesoriere l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014.

L'importo della cassa vincolata alla data del 1 gennaio 2015 è definito con determinazione del responsabile finanziario, per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente alla data del 31 dicembre 2014, determinato, dalla differenza tra i residui tecnici al 31 dicembre 2014 e i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data.

Per gli enti locali che hanno partecipato alla sperimentazione prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011 che non hanno più gli impegni tecnici, si deve fare riferimento alla differenza tra i residui attivi riguardanti entrate vincolate al 31 dicembre 2014 e la sommatoria del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2014 relativo a capitoli vincolati con i residui passivi relativi a capitoli vincolati.

Trattandosi di un dato presunto, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione 2014, l'ente comunica al proprio tesoriere l'importo definitivo delle riscossioni vincolate risultanti dal consuntivo.

A tal fine l'ente emette i titoli necessari per vincolare (attingendo alle risorse libere) o liberare le risorse necessarie per adeguare il saldo alla data della comunicazione, tenendo conto dell'importo definitivo della cassa vincolata al 1° gennaio 2015.

10.7. Spese vincolate pagate prima del correlato incasso.

Nel caso in cui una spesa sia pagata anticipatamente rispetto all'incasso della correlata entrata vincolata, il mandato di pagamento non riporta l'indicazione di cui all' *art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL* , concernente il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti, in quanto la spesa non è effettuata a valere di incassi vincolati.

Di conseguenza, l'ordinativo di incasso concernente l'entrata correlata incassata successivamente al correlato pagamento, non riporta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, concernente gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti, in quanto, essendo il vincolo già stato rispettato, gli incassi non sono vincolati alla realizzazione di una specifica spesa.

10.8. Utilizzo risorse vincolate al 31 dicembre

In sede di predisposizione del rendiconto, a seguito della comunicazione dei sospesi riguardanti l'utilizzo e il reintegro della cassa vincolata per le spese correnti da parte del tesoriere alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, l'ente effettua le consuete registrazioni contabili riferite alla data del 31 dicembre. Nel caso di utilizzo di cassa vincolata non completamente reintegrata alla data del 31 dicembre, per l'importo non ancora reintegrato, si accerta l'entrata da "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell' *art. 195 del TUEL* " e si impegna la spesa per "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell' *art. 195 del TUEL* ".

A seguito della comunicazione da parte del tesoriere dei sospesi riguardanti il reintegro di tali risorse, la regolazione contabile è effettuata in conto residui.

Nel conto del tesoriere è data evidenza della composizione della cassa vincolata alla fine dell'anno e dell'eventuale utilizzo di cassa vincolata ancora da reintegrare.

11. La gestione del bilancio da parte del tesoriere

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

11.1 Le caratteristiche del bilancio finanziario di previsione adottato in attuazione del *decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* rilevanti per il tesoriere, nei casi in cui è tenuto ad effettuare controlli sui pagamenti, sono:
- è un bilancio almeno triennale, predisposto nel rispetto del principio generale dell'annualità del bilancio;
- il primo esercizio considerato nel bilancio di previsione è redatto per competenza e cassa, e indica l'importo dei residui presunti alla data del 1° gennaio. Pertanto, con il bilancio di previsione non è richiesto l'invio dell'elenco dei residui. Nel corso dell'anno, anche all'avvio dell'esercizio, gli enti trasmettono la delibera riguardante il riaccertamento ordinario dei residui e l'allegato riguardante le variazioni di bilancio per il tesoriere;
- non può presentare stanziamenti di cassa maggiori della somma degli stanziamenti di residui e di competenza, fatta eccezione per la missione "20-Fondi e Accantonamenti";
- ha carattere autorizzatorio, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi per anticipazioni di cassa;
- è distinto in bilancio politico, bilancio tecnico (solo per le regioni), bilancio gestionale. Il tesoriere gestisce solo il bilancio politico, approvato dal Consiglio;
- è classificato in titoli e tipologie e in missioni, programmi e titoli.

11.2 Gli enti e gli organismi strumentali (sia quelli che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico patrimoniale, sia quelli che adottano solo la contabilità economico patrimoniale), devono necessariamente dotarsi di un servizio di cassa, al fine di consentire il rispetto degli obblighi di segnalazione dei dati riferiti a SIOPE, che non possono conciliarsi con l'esistenza di meri rapporti di conto corrente. Gli organismi strumentali degli enti territoriali, definiti dall'articolo 1, commi 2, lettera b) del presente decreto, sono costituiti dalle articolazioni organizzative di un ente, anche a livello territoriale, prive di personalità giuridica, cui è stata formalmente attribuita autonomia contabile e di bilancio.
Gli enti strumentali degli enti territoriali, definiti dall'articolo 11-ter del presente decreto, sono costituti dagli enti, pubblici e privati, escluse le società di capitali, controllate o partecipate da un ente territoriale.
Sono enti strumentali degli enti territoriali le fondazioni controllate o partecipate da un ente territoriale.
Sono enti strumentali degli enti locali gli enti previsti dagli articoli 30 e 31 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) e le aziende speciali di cui all'articolo 114, comma 1, del medesimo decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267,
Relativamente alle Istituzioni comunali, in qualità di organismi strumentali di cui all'articolo 1, commi 2, lettera b) del presente decreto, o ad altri enti strumentali in contabilità finanziaria, per i quali è gestito il servizio di cassa, occorre precisare che la riforma contabile degli enti territoriali (recante anche per essi l'obbligo di adottare la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale e i nuovi schemi di bilancio armonizzati) non comporta per la banca cassiera l'obbligo del controllo degli stanziamenti e della resa del conto del tesoriere, ossia la variazione del servizio di cassa in servizio di tesoreria. Ciò in quanto, non essendo diversamente stabilito nel presente decreto, valgono le disposizioni al riguardo previste dal decreto legislativo n18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) o, per gli enti regionali, la normativa previgente.
L'estensione della rilevazione SIOPE a tutti gli organismi strumentali e agli enti strumentali sarà attuato con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, secondo le modalità previste dall'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

11.3 Gli stanziamenti del primo esercizio del bilancio devono essere redatti in termini di competenza e di cassa.
Il tesoriere, nei casi in cui è tenuto ad effettuare controlli sui pagamenti, in fase di estinzione degli ordinativi di pagamento verifica il rispetto del doppio vincolo giuridico:
a) dello stanziamento di competenza, al netto del fondo pluriennale vincolato (per i titoli in c/competenza), o dell'ammontare dei residui (per i titoli emessi in c/residui);
b) dello stanziamento di cassa senza operare alcuna distinzione sullo stanziamento di cassa.
Una significativa novità della riforma contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali è costituita dall'attribuzione della funzione autorizzatoria al titolo 6 delle entrate, riguardante le accensioni di prestiti, e dall'esclusione di tale funzione per le spese riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria e per i servizi per conto di terzi.
Con riguardo all'attribuzione della funzione autorizzatoria al titolo 6, la stessa riguarda l'operatività dell'ente e non incide sull'attività del tesoriere il quale resta comunque obbligato ad accettare la riscossione di ogni somma versata a favore dell'ente, anche senza la preventiva emissione dell'ordinativo d'incasso e anche nel caso in cui tale riscossione determini uno sforamento sullo stanziamento di cassa.
Per quanto riguarda le anticipazioni di tesoreria, che continuano ad essere erogate sulla base di quanto previsto dalla legge e dalle convenzioni di tesoreria, l'istituzione di un apposito titolo delle entrate e delle spese - dedicato alla registrazione di tali operazioni e con riferimento al quale gli stanziamenti non svolgono funzione autorizzatoria, sia in entrata, che in spesa - risponde all'esigenza di evidenziarne le specifiche modalità di gestione, in particolare con riferimento alle operazioni di accensione e rimborso di prestiti.
Per le anticipazioni di tesoreria si richiama quanto previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria 3.26 che, con particolare riferimento a tali operazioni, invita alla corretta applicazione del principio contabile generale n. 4 dell'integrità, in base al quale la registrazione delle entrate e delle spese deve aver luogo per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate.
Pertanto, in attuazione di tale principio, è obbligatorio, per gli enti, regolarizzare tutte le carte contabili riguardanti le anticipazioni di tesoreria ed i relativi rimborsi ed è assolutamente esclusa la possibilità di registrare le anticipazioni di tesoreria a saldo. Il tesoriere recepisce tale impostazione d'iniziativa senza attendere indicazioni dell'ente; resta inteso che il tesoriere produce il proprio conto con le carte contabili

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

relative all'utilizzo ed al rientro dell'anticipazione di tesoreria per la parte che eventualmente dovesse risultare ancora non regolarizzata.
11.4 Per ciascuna unità di voto, il bilancio di previsione annuale indica:
a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui si autorizza l'impegno nell'esercizio cui il bilancio si riferisce;
c) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere e delle spese di cui si autorizza il pagamento nel medesimo esercizio, senza distinzioni tra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.
In attuazione del principio della competenza finanziaria potenziata, ciascuna previsione di spesa di competenza, nello schema del bilancio di previsione di cui all'allegato 9 al presente decreto, espone anche:
- l'importo degli impegni già assunti, che evidenzia la quota degli impegni, di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, assunti negli esercizi precedenti (trattasi dell'importo risultante alla data di elaborazione del bilancio);
- l'importo del fondo pluriennale vincolato, che indica le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi, o già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, la cui copertura è costituita da entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, o da entrate già accertate negli esercizi precedenti e iscritte nel fondo pluriennale previsto tra le entrate.
Il tesoriere non effettua verifiche di congruenza rispetto agli stanziamenti di bilancio, comprese le relative articolazioni relative al fondo pluriennale vincolato e alle spese già impegnate, approvati dal Consiglio.
L'importo degli impegni già assunti rileva per il tesoriere in caso di esercizio provvisorio.
L'importo del fondo pluriennale vincolato rileva per il tesoriere in quanto, su tale quota dello stanziamento, l'ente non può impegnare e pagare. Pertanto, la verifica di competenza del tesoriere riguardante la capienza degli stanziamenti di competenza è effettuata con riferimento alla differenza tra lo stanziamento di competenza complessivo e l'importo del fondo pluriennale vincolato.
Nel corso della gestione, l'importo del fondo pluriennale vincolato può essere modificato con provvedimento del responsabile finanziario o, nel rispetto di quanto previsto dal regolamento di contabilità dell'ente, dai dirigenti responsabili della spesa. Tali modifiche sono trasmesse tempestivamente (anche in modalità elettronica) dall'ente al tesoriere con comunicazione predisposta sulla base dello schema "variazione fondo plur vincolato". Il tesoriere non è tenuto a verificare la competenza dell'organo che ha assunto la variazione.
Le variazioni del fondo pluriennale e degli stanziamenti di bilancio correlati, compresi gli stanziamenti di cassa disposte dall'ente dopo la chiusura dell'esercizio ai sensi dell'articolo 3, commi 4, al presente decreto relative all'esercizio precedente non sono oggetto di interesse del tesoriere che non è tenuto a gestirle. Resta fermo l'obbligo, per l'ente, di trasmettere al tesoriere le sole variazioni di bilancio riguardanti l'esercizio in corso utilizzando l'allegato alla deliberazione redatto in conformità allo schema "Dati per variazione bilancio es".
11.5 Il *decreto legislativo n. 118 del 2011* ha conservato l'attuale rapporto tra unità di voto in sede di delibera consiliare e ambito di controllo del tesoriere nei casi in cui è tenuto ad effettuare verifiche sui pagamenti; in altre parole, così come nel precedente ordinamento contabile, per gli enti locali, il controllo del tesoriere si fonda sul dato espresso dall'Intervento che costituisce anche l'unità di voto in ambito consiliare, così, dall'esercizio 2016, a seguito dell'adozione dello schema di bilancio di cui all'allegato n. 9 con funzione autorizzatoria, per tutti gli enti territoriali, il controllo del tesoriere deve effettuarsi (sulla base della nuova classificazione) a livello di Programma, unità di voto nel nuovo ordinamento contabile ai sensi dell'art. 13, secondo comma, del decreto legislativo n. 118 del 2011. Tale soluzione comporta in ogni caso il controllo anche del Titolo. Tale disciplina è estesa anche alle regioni per le quali, nel precedente ordinamento contabile, le verifiche dei tesorieri sono effettuate a livello di capitolo.
11.6 La classificazione delle entrate in Titoli e Tipologie, e delle spese in Missioni, Programmi e Titoli prevista dagli *articoli 12* , *13* , *14* e *15 del decreto legislativo n. 118 del 2011* non comporta per il tesoriere, nei casi in cui è tenuto ad effettuare controlli sui pagamenti, differenze nelle modalità della gestione del bilancio rispetto al passato.
I codici di bilancio previsti nell'ordinativo riguardano:
- per le entrate, il codice del titolo e della tipologia
- per le spese, il codice della missione, del programma e del titolo.
I codici di bilancio sono indicati negli ordinativi di incasso e di pagamento distintamente rispetto ai codici della transazione elementare (che pure comprendono i codici di bilancio), secondo le modalità sopra indicate.
Non compete al Tesoriere individuare i codici di bilancio dalla transazione elementare o dalla codifica analitica (piano dei conti) riportata sugli ordinativi.
Infatti la disciplina degli elementi dell'ordinativo di incasso e di pagamento (per le regioni gli articoli 54, comma 3, e 58, comma 3, del D.Lgs. n. 118 del 2011 e, per gli enti locali, gli articoli 180, comma 3, e 185, comma 2) distingue chiaramente l'indicazione delle missioni, programmi e titoli rispetto all'indicazione della codifica della transazione elementare e della codifica di bilancio.
Nel caso di gestioni informatizzate si richiamano le linee guida (gestione Arconet) della circolare ABI n. 36 dicembre 2013 e della circolare AgID n. 64 del 15 gennaio 2014 evidenziando la parte in cui è riportato che l'informazione "codifica_bilancio" è unica (non multipla) a livello di documento (mandato/reversale), significando che il documento (mandato/reversale) ha un'unica codifica di bilancio che viene imputata a tutti i sub associati (beneficiari/versanti).
Tutti i programmi di spesa possono essere articolati tra i seguenti titoli di bilancio:

TITOLO 1	***SPESE CORRENTI***
TITOLO 2	***SPESE IN CONTO CAPITALE***

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

TITOLO 3 ***SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE***
TITOLO 4 ***RIMBORSO DI PRESTITI.***

Gli schemi di bilancio predisposti in attuazione della riforma indicano l'articolazione dei programmi tra i titoli che si ritiene saranno utilizzati dagli enti, fermo restando la possibilità, da parte degli stessi, di utilizzare per ciascun programma, tutti i titoli di spesa sopra indicati.
I nuovi schemi di bilancio prevedono solo, rispettivamente, per la missione 60 "Anticipazioni finanziarie" e per la missione 99 "Servizi per conto terzi" ulteriori due titoli:

TITOLO 5 ***CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE***
TITOLO 7 ***SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO.***

Per gli enti territoriali e i loro enti, non è previsto il titolo 6 della spesa, così come non è previsto il titolo 8 delle entrate.
Il bilancio non conforme allo schema previsto dall'allegato n. 9 al presente decreto non deve essere accettato dal tesoriere, nei casi in cui è tenuto ad effettuare il controllo sui pagamenti.
In proposito e con maggior dettaglio valgono le seguenti precisazioni:
Il Tesoriere non deve accettate:
- bilancio di previsione che non sia formalmente approvato dal Consiglio;
- delibere di approvazione del bilancio di previsione che, con riferimento al primo esercizio (corrispondente a quello in corso), non prevedono gli stanziamenti di cassa, sia per le entrate che per le spese;
- riaccertamenti parziali dei residui, salvo le eccezioni previste dal principio applicato della contabilità finanziaria 9.1, quindi limitatamente ai residui che devono essere incassati/pagati non ricompresi fra quelli presunti riportati nel bilancio di previsione approvato per l'esercizio in corso.
11.7 Gli ordini di incasso e di pagamento riportano i codici della transazione di cui agli articoli da 5 a 7 del decreto legislativo n. 118 del 2011, inseriti nei campi liberi della reversale o del mandato a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere.
11.8 A decorrere dall'adozione degli schemi di bilancio armonizzati con funzione autorizzato ria, le variazioni al bilancio, a seguito di delibere di variazione o di storno, sono comunicate al tesoriere utilizzando l'apposito schema "Dati per variazione bilancio es", che costituisce un allegato obbligatorio della delibera di variazione del bilancio. Il prospetto è compilato valorizzando la somma algebrica della variazione intervenuta; ciò in quanto il tesoriere, nei casi in cui è tenuto ad effettuare il controllo sui pagamenti, traccia l'aumento o la diminuzione quale importo assestato dello stanziamento del bilancio di previsione approvato.
Per fini di controllo, lo schema richiede anche la valorizzazione di tutti gli aggregati di bilancio interessati dalla variazione (ad esempio: il totale del programma, della missione cui il programma si riferisce, del totale delle spese e del totale delle missioni e del totale generale delle spese).
Nei casi in cui sono predisposte più delibere di variazione di bilancio senza che sia possibile prevederne i tempi di approvazione, la compilazione della prima e dell'ultima colonna dello schema per il tesoriere, riguardanti lo stanziamento aggiornato, prima e dopo la variazione, può dare luogo a incertezze, non essendo possibile prevedere lo stanziamento aggiornato alla data di approvazione della variazione.
Di conseguenza, la prima e l'ultima colonna dello schema della variazione di bilancio per il tesoriere, possono essere compilate dopo l'approvazione della delibera di variazione, a cura del responsabile finanziario.
Sono previsti specifici schemi per le variazioni di bilancio disposte nel corso dell'esercizio provvisorio (nei limitati casi in cui tali variazioni sono consentite, quali quelle conseguenti al riaccertamento ordinario e straordinario dei residui, quelle per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, che consentono l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente, quelle riguardanti le spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente, quelle effettuate a seguito del preconsuntivo dell'esercizio precedente, per variare l'importo delle voci di cui "impegni già assunti").
Si raccomanda agli enti di dedicare la massima attenzione agli stanziamenti di cassa, a seguito del riaccertamento dei residui.
11.9 Nel caso in cui il bilancio di previsione non sia approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente, l'ente è gestito in esercizio provvisorio (se sono stati rinviati i termini di approvazione del bilancio di previsione, con le modalità previste dalla legge) o in gestione provvisoria (negli altri casi). Al riguardo si richiama quanto previsto dal principio contabile applicato n. 8.
Sia nel caso dell'esercizio provvisorio, che della gestione provvisoria, l'ente trasmette al tesoriere (anche in modalità elettronica mediante posta certificata):
- l'elenco dei residui presunti alla data del 1° gennaio e gli stanziamenti di competenza riguardanti l'anno cui si riferisce l'esercizio o la gestione provvisoria, previsti nell'ultimo bilancio di previsione approvato (almeno triennale). Tale elenco è aggiornato con le variazioni approvate nel corso dell'esercizio precedente;
- le previsioni aggiornate riguardanti il secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato, indicante, per ciascun stanziamento, anche:
a) gli impegni già assunti, che possono essere aggiornati alla data del 31 dicembre dell'anno precedente;
b) l'importo del fondo pluriennale vincolato aggiornato alla data del 31 dicembre dell'anno precedente.
All'avvio dell'esercizio 2015 gli enti locali comunicano al proprio tesoriere l'importo presunto degli incassi vincolati al 1° gennaio 2015 (nelle more dell'approvazione del rendiconto 2014, trattasi di un dato presunto), secondo le modalità previste dal principio applicato n. 10.
Il bilancio provvisorio non conforme allo schema previsto dalla riforma non deve essere accettato dal tesoriere.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

A seguito del riaccertamento dei residui ordinario e/o straordinario, l'ente trasmette al tesoriere l'elenco dei residui aggiornato rispetto a quanto comunicato il 1° gennaio e, solo nell'esercizio 2015, l'importo definitivo degli incassi vincolati al 1° gennaio 2015
Nel corso dell'esercizio provvisorio l'ente può effettuare variazioni di bilancio secondo le modalità previste dalla riforma, comprese le variazioni del fondo pluriennale vincolato e della voce relativa alle "spese già impegnate". Le variazioni effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio danno luogo, di volta in volta, ad aggiornamento da parte del tesoriere del dato preesistente; ciò ai soli fini della gestione in dodicesimi e senza rilevare ai fini della resa del conto del tesoriere.
Le predette variazioni sono comunicate al tesoriere utilizzando l'apposito schema "Dati per esercizio e gestione provvisoria" valorizzando i dati delle sole voci di bilancio interessate dalla variazione
Nel corso dell'esercizio provvisorio l'ente può impegnare mensilmente, per ciascun programma, spese non superiori ad un dodicesimo delle somme previste nel secondo esercizio dell'ultimo bilancio preventivo 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 o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.
Pertanto, dal 1° gennaio 2015 utilizzano l'apposito elemento dell'ordinativo di pagamento, previsto per identificare le spese non soggette al controllo dei dodicesimi di cui all'articolo 163, comma 5, in caso di esercizio provvisorio. Al tesoriere non è richiesto di verificare che la spesa cui si riferisce il mandato è esclusa dall'obbligo della gestione per dodicesimi.
A tal fine, gli enti che adottano l'OIL, utilizzano il campo previsto per indicare che trattasi di spesa esclusa dall'obbligo della gestione per dodicesimi (il flag "frazionabile" è valorizzato con "NO" per tutte le spese non soggette al controllo dei dodicesimi comprese le spese a valere sulle somme già impegnate).
Le verifiche riguardanti i dodicesimi sono svolte dal tesoriere facendo riferimento alla differenza tra gli stanziamenti di competenza e l'importo delle spese già impegnate e del fondo pluriennale vincolato, fermo restando le verifiche riguardanti la capienza complessiva degli stanziamenti di competenza, sulla base della differenza tra lo stanziamento di competenza complessivo e l'importo del fondo pluriennale vincolato.
Il controllo è svolto dal Tesoriere operando una netta separazione fra la disponibilità:
- dei dodicesimi mensili - fissa per ciascun mese salvo variazioni dovute ad aggiornamenti sulle somme già impegnate negli esercizi precedenti, determinata dall'importo dei singoli stanziamenti di bilancio al netto dell'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato, e della quota parte non usufruita nei mesi antecedenti a quello in cui è effettuato il pagamento del mandato;
- della disponibilità per mandati non frazionati.
Ad esempio, nel caso in cui un programma preveda il seguente stanziamento:

previsione di competenza	100
di cui già impegnato *	*10*
di cui fondo pluriennale vincolato	*30*

nel corso dell'esercizio provvisorio il limite mensile ai mandati di competenza è pari a (100-10-30)/12= 5, esclusi i mandati che l'ente segnala come esclusi dall'obbligo dei dodicesimi, fermo restando il limite complessivo ai mandati di competenza pari a 100-30= 70.
Esempio di applicazione del limite dei dodicesimi, nel corso dell'esercizio provvisorio:

	Limite complessivo ai mandati di competenza	Residuo dodicesimi mesi precedenti	Disponibilità dodicesimi del mese	Disponibilità per mandati non frazionabili	Disponibilità per mandati frazionabili	Carico Mandato	Frazionabile si/no	Controllo disponibilità	Disponibilità in dodicesimi dopo l'operazione
	100-30= 70								
gennaio	70	0	5	70	5	3	si	ok	2
	67	0	2	67	2	4	si	ko	2
	67	0	2	67	2	4	**no**	**ok**	2
febbraio	63	2	5	63	7	6	si	ok	1
	57	0	1	57	1	6	**no**	**ok**	1
marzo	51	1	5	51	6	60	si	ko	6
	51	0	6	51	6	60	**no**	**ko**	6
	51	0	6	51	6	6	si	ok	0
aprile	45	0	5	45	5	4	si	ok	1
	41	0	1	41	1	2	si	ko	1
	41	0	1	41	1	40	**no**	**ok**	1
	1	0	1	1	1	3	si	ko	1
	1	0	1	1	1	3	**no**	**ko**	1

La gestione provvisoria è limitata all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, delle spese relative al finanziamento della sanità per le regioni, di

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniale certi e gravi all'ente.
A tal fine, gli enti che adottano l'OIL, utilizzano il tag "gestione_provvisoria" all'interno delle informazioni del beneficiario con il valore SI solo nel caso di gestione provvisoria.
Nel corso della gestione provvisoria al tesoriere non è richiesto di verificare che i mandati di pagamento riguardino le spese previste dalla legge.
Durante la gestione provvisoria il controllo del tesoriere è effettuato sullo stanziamento della competenza al netto del "di cui fondo pluriennale vincolato".
In vigenza di esercizio e gestione provvisoria non è previsto il controllo sullo stanziamento di cassa.
11.10 Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato con un'unica delibera della giunta che provvede, contestualmente, alle correlate variazioni del bilancio di previsione, qualora già approvato, per l'esercizio in corso (e al bilancio gestito nel corso dell'esercizio provvisorio). Le variazioni di bilancio sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti previsti per la comunicazione al tesoriere delle variazioni di bilancio, distinguendo i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell'esercizio in corso da quelli previsti in caso di esercizio provvisorio. In caso di esercizio provvisorio è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali.
Solo limitatamente ai residui che devono essere incassati/pagati prima dell'approvazione del rendiconto, sono possibili, con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, riaccertamenti parziali.
A seguito del riaccertamento dei residui, in vigenza di bilancio approvato per l'esercizio in corso è necessario che l'ente provveda alle necessarie variazioni degli stanziamenti di cassa.
Infatti, il tesoriere non può procedere autonomamente all'adeguamento degli stanziamenti di cassa correlati, nel caso in cui la variazione dei residui determini la presenza di uno stanziamento di cassa non coerente con lla somma degli stanziamenti di residui e di competenza.
Pertanto, nel caso:
R = 80
CP = 100
CS = 170
Nel caso di un incremento dei residui in assenza della correlata variazione della cassa, il tesoriere non può effettuare pagamenti > di 170.
Nel caso di riduzione dei residui in assenza della correlata variazione della cassa, ad es. di una variazione in riduzione superiore a 10 (quindi R < 70), la riduzione dei residui non può essere gestita in quanto determinerebbe uno stanziamento di cassa superiore a R + CP.
La successiva delibera della giunta di riaccertamento dei residui prende atto e recepisce gli effetti degli eventuali riaccertamenti parziali. L'allegato concernente le variazioni di bilancio per il tesoriere derivanti dal riaccertamento ordinario non comprende "la presa d'atto" delle variazioni di bilancio disposte con i riaccertamenti parziali.
A seguito del riaccertamento ordinario non è più consentito procedere ad ulteriori revisioni dei residui e del risultato di amministrazione al 31 dicembre del precedente esercizio.
Anche il riaccertamento straordinario è disposto con un'unica delibera di giunta ma, a differenza del riaccertamento ordinario, non sono ammessi provvedimenti di riaccertamento parziale. Il pagamento dei residui attivi e passivi al 31 dicembre dell'esercizio precedente è effettuato con le consuete modalità. I residui che sono stati già incassati, o pagati, prima del riaccertamento straordinario non sono più oggetto di reimputazione contabile in considerazione della loro esigibilità. La delibera che dispone il riaccertamento straordinario provvede anche alle variazioni del bilancio di previsione se già approvato, o al bilancio provvisorio in corso di gestione (compresi gli stanziamenti di cassa del bilancio di previsione e l'ammontare dei residui).
11.11 Il Rendiconto del Tesoriere - redatto sullo schema di cui all'allegato n. 17 - ha lo scopo di rendicontare la gestione di cassa evidenziando quindi, distinti per residuo e competenza, gli incassi e i pagamenti registrati dal tesoriere.
A tal fine il conto del tesoriere espone solo i totali dei titoli e delle missioni, e non anche il totale generale delle entrate e delle uscite in quanto il conto del tesoriere non ha l'obiettivo di evidenziare l'equilibrio della gestione di competenza.
La conciliazione delle risultanze complessive del rendiconto dell'ente con il conto del tesoriere è effettuata con riferimento al totale dei titoli e delle missioni e non con riferimento al totale generale delle entrate/uscite, che comprende gli stanziamenti relativi al fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione/ disavanzo, sui quali non sono imputati gli ordinativi di riscossione/pagamento:
Si rappresenta, inoltre, che l'eventuale conciliazione per totale generale delle entrate/uscite non risulterebbe possibile, in quanto il tesoriere non gestisce le variazioni del "fondo pluriennale vincolato", effettuate dopo la chiusura dell'esercizio. Infatti il conto del tesoriere espone gli stanziamenti di competenza al lordo dell'importo del "di cui già impegnato" e "del di cui fondo pluriennale vincolato".
11.12 A seguito della contestuale approvazione del rendiconto e del riaccertamento straordinario, al tesoriere, unitamente alle variazioni degli stanziamenti del bilancio in corso di gestione, è trasmesso sia l'elenco dei residui definitivi iniziali (corrispondente ai residui finali del rendiconto 2014), sia l'elenco dei residui risultanti dal riaccertamento straordinario, riferiti al 1° gennaio 2015.

APPENDICE TECNICA

esempio n. 1 - registrazione di spese di investimento finanziate con forme di finanziamento flessibili;
esempio n. 2 - costituzione ed utilizzo del fondo pluriennale vincolato;
esempio n. 3/a - realizzazione di un'opera con il contributo di due amministrazioni pubbliche;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

esempio n. 3/b - realizzazione di un'opera con il contributo della regione ad un ente locale;
esempio n. 4 - accertamento proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al *codice della strada* ;
esempio n. 5 - determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
esempio n. 6 - relazione tra il bilancio di previsione, il riaccertamento straordinario dei residui e il fondo pluriennale vincolato;
esempio 7 - scritture riguardanti l'escussione di garanzie;
esempio 8 - scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti S.p.a.;
esempio 9/a - scritture riguardanti un «Prestito investimenti fondi europei» della Cassa depositi e prestiti S.p.a. concesso dopo l'assegnazione dei contributi UE da parte della regione;
esempio 9/b - scritture riguardanti un «Prestito investimenti fondi europei» della Cassa depositi e prestiti S.p.a. concesso prima dell'assegnazione dei contributi UE da parte della regione;
esempio 10 - la compilazione del prospetto di cui all'allegato n. 8/1 al presente decreto, concernente le variazioni di bilancio;
esempio 11 - scritture riguardanti i pagamenti non andati a buon fine;
esempio 12 - scritture riguardanti i rimborsi incondizionati degli addebiti diretti (SEPA Direct Debit);
esempio n. 13 - verifica ripiano del disavanzo;
esempio n. 14 - la rateizzazione di crediti tributari.

Esempio n. 1 di registrazione di spese di investimento finanziate con forme di finanziamento flessibili:

In sede di programmazione l'ente ha deciso di realizzare una scuola del costo complessivo di 400 e di finanziarla con un finanziamento flessibile.
Al riguardo, la progettazione preliminare prevede che:
a) la costruzione della scuola richiederà tre anni di lavori, successivi a quello t, di riferimento del primo esercizio del bilancio di previsione in corso di elaborazione;
b) l'anno t sarà dedicato alla progettazione definitiva della spesa e alla definizione della gara di appalto, con una spesa complessiva di 100;
c) la spesa per la costruzione della scuola, in ciascuno dei tre anni successivi all'anno t, sarà pari a 100.
Nel bilancio di previsione riguardante il triennio t, t+1 e t+2, l'ente stanzia:
- nell'esercizio t:
- un'entrata di 100, nel titolo 6 "Accensioni di prestiti", Tipologia 300 "Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine";
- una spesa di 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia".
- nell'esercizio t +1:
- un'entrata di 100, nel titolo 6 "Accensioni di prestiti", Tipologia 300 "Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine";
- una spesa di 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia".
- nell'esercizio t +2:
- un'entrata di 100, nel titolo 6 "Accensioni di prestiti", Tipologia 300 "Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine";
- una spesa di 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia".

Nel corso della gestione dell'esercizio t, l'ente:
1) a seguito della firma del contratto di finanziamento che prevede l'erogazione di 100 nell'anno t e di ulteriori 300 in considerazione degli stati di avanzamento dei lavori di realizzazione della scuola, accerta l'entrata di 100 negli stanziamenti di entrata di ciascuno degli esercizi riguardanti gli anni t, t+1, t+2, t+3;
2) a seguito della firma del contratto riguardante la progettazione della scuola impegna le relative spese di 100;
3) a seguito della firma del contratto di appalto per la realizzazione della scuola impegna 100 in ciascuno degli esercizi t+1, t+2, t+3, sulla base del crono programma dei lavori (che si ipotizza confermi quanto previsto in sede di progettazione preliminare). Nel caso in cui, a seguito della firma del contratto, la spesa risulti inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio e, contestualmente, chiede formalmente all'Istituto finanziatore una riduzione del finanziamento.
Con riferimento al finanziamento flessibile, si ricorda che, ai fini della verifica del limite d'indebitamento, è necessario fare riferimento all'importo complessivo del finanziamento necessario per la realizzazione dell'investimento risultante dal contratto di finanziamento, anche se la relativa entrata è accertata in più esercizi.
Nel corso della gestione dell'esercizio t+1 e successivi, l'avanzamento dei lavori potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto nel crono programma.
In tali casi è necessario richiedere l'aggiornamento del crono programma, effettuare le correlate variazioni di bilancio riguardanti le entrate relative al finanziamento flessibile ed le spese riguardanti la realizzazione della scuola e provvedere alla re imputazione degli accertamenti e degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del crono programma aggiornato.
Tali variazioni devono riguardare gli stanziamenti del bilancio di previsione riguardanti tutti gli esercizi considerati nel bilancio. Le re imputazioni devono riguardare tutti gli esercizi considerati nel crono programma.
Ipotizzando che, nel corso dell'esercizio t+1, l'andamento dei lavori risulti più rapido rispetto a quello programmato in quanto:
- nel corso di tale esercizio la ditta appaltatrice dei lavori rilascia fatture per 120;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- il crono programma aggiornato prevede che le spese dell'anno t+1 sono pari a 120, quelle dell'anno t+2 a 90 e quelle dell'anno t+3 a 90, sempre per un totale di 300;
nel corso dell'esercizio t+1 l'ente effettua le seguenti le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re imputazioni contabili:
1) nel primo esercizio del bilancio di previsione t+1, t+2 e t+3, è effettuata una variazione di bilancio di +20 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e di +20 dello stanziamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile. A seguito della variazione di bilancio, si procede all'accertamento di ulteriori entrate e all'impegno di ulteriori spese per un importo pari a 20.
2) nel secondo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno t+2, è effettuata una variazione dello stanziamento di entrata concernente il finanziamento flessibile di - 10 e una variazione di - 10 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 10;
3) nel terzo esercizio del bilancio di previsione e, relativo dell'anno t+3, è effettuata una riduzione di 10 dello stanziamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile ed una riduzione di 10 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 10.
Nel caso, invece, in cui, nel corso dell'esercizio t+1, l'andamento dei lavori risulti più lento rispetto a quello programmato, in quanto, facendo riferimento sempre allo stesso esempio:
- nel corso di tale esercizio la ditta appaltatrice emette fatture per 80,
-il crono programma aggiornato prevede che le spese dell'anno t+1 sono pari a 80, quelle dell'anno t+2 a 80 e quelle dell'anno t+3 a 80, e che i lavori si estendono anche all'anno t+4, per 60, sempre per un totale di 300;
nel corso dell'esercizio t+1 l'ente effettua le seguenti le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re imputazioni contabili:
1) nel primo esercizio del bilancio di previsione t+1, t+2 e t+3, è effettuata una variazione di -20 dello stanziamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, e di -20 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione di 20 sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardante la realizzazione della scuola,;
2) nel secondo esercizio del bilancio di previsione, relativo dell'anno t+2, è effettuata una variazione dello stanziamento di entrata concernente il finanziamento flessibile di - 20 e una variazione di -20 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 20;
3) nel terzo esercizio del bilancio di previsione, relativo dell'anno t+3, è effettuata una riduzione di 20 dello stanziamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile ed una riduzione di spesa di 20 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardante la realizzazione della scuola, per un importo di 10;
4) nelle scritture relative all'esercizio t-4 si procede ad un accertamento di 60 di entrate derivanti dal finanziamento flessibile e all'impegno di 60 riguardanti la realizzazione della scuola, anche se l'esercizio t+4 non è compreso nel bilancio di previsione in corso di gestione.
Esempio n. 2 di costituzione ed utilizzo del fondo pluriennale vincolato:
In sede di programmazione dell'attività riguardante l'anno t e successivi l'ente decide di realizzare una scuola del costo complessivo di 400 e di finanziarla con un mutuo tradizionale che comporta l'erogazione immediata dei finanziamenti.
Al riguardo, la progettazione preliminare prevede che:
a) la costruzione della scuola richiederà tre anni di lavori, successivi a quello t, di riferimento del primo esercizio del bilancio di previsione in corso di elaborazione;
b) l'anno t sarà dedicato alla progettazione definitiva della spesa e alla definizione della gara di appalto, con una spesa complessiva di 100;
c) la spesa per la costruzione della scuola, in ciascuno dei tre anni successivi all'anno t, sarà pari a 100.
Nel bilancio di previsione riguardante il triennio t, t+1 e t+2, l'ente stanzia:
- nell'esercizio t:
- un'entrata di 400 tra le accensioni di prestiti, nella Tipologia 300: Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
- una spesa di 400 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 300 nel "Fondo pluriennale vincolato in c/capitale";
- nell'esercizio t+1:
- in entrata il Fondo pluriennale vincolato in c/capitale per 300;
- una spesa di 300 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 200 nel "Fondo pluriennale vincolato";
- nell'esercizio t+2:
- in entrata il Fondo pluriennale vincolato in c/capitale per 200;
- una spesa di 200 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 100 nel "Fondo pluriennale vincolato";

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Nel corso della gestione dell'esercizio t, l'ente:
1) a seguito della firma del contratto di mutuo tradizionale, accerta e incassa l'entrata di 400 nell'apposito stanziamento di entrata riguardante il mutuo;
2) a seguito della firma del contratto riguardante la progettazione della scuola impegna le relative spese di 100;
3) a seguito della firma del contratto di appalto per la realizzazione della scuola impegna 100 in ciascuno degli esercizi t+1, t+2, t+3, sulla base del crono programma dei lavori (che si ipotizza confermi quanto previsto in sede di progettazione preliminare).
Nel corso della gestione dell'esercizio t+1 e successivi, l'avanzamento dei lavori potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto nel crono programma.
In tali casi è necessario richiedere l'aggiornamento del crono programma, effettuare le correlate variazioni di bilancio riguardanti le spese e il fondo pluriennale vincolato e provvedere alla re imputazione degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del crono programma aggiornato.
Tali variazioni devono riguardare gli stanziamenti del bilancio di previsione riguardanti tutti gli esercizi considerati nel bilancio. Le re imputazioni devono riguardare tutti gli esercizi considerati nel crono programma.
Ipotizzando che, nel corso dell'esercizio t+1, l'andamento dei lavori risulti più rapido rispetto a quello programmato in quanto:
- nel corso di tale esercizio, la ditta appaltatrice dei lavori rilascia fatture per 120;
- il crono programma aggiornato prevede che le spese dell'anno t+1 siano pari a 120, quelle dell'anno t+2 a 90 e quelle dell'anno t+3 a 90, sempre per un totale di 300;
nel corso dell'esercizio t+1 l'ente effettua le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re imputazioni contabili:
1) nel primo esercizio del bilancio di previsione t+1, t+2 e t+3, è necessario ridurre di 20 lo stanziamento di spesa di cui "Fondo pluriennale vincolato", il cui importo passa da 200 a 180;
2) nel secondo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno t+2, il Fondo pluriennale vincolato in conto capitale di entrata è ridotto di 20 (passa da 200 a 180). Tra le spese è ridotto di 20 lo stanziamento del programma "Scuola dell'infanzia", che passa da 200 a 180, ed è ridotto di 10 il relativo stanziamento "di cui Fondo pluriennale vincolato" (passa da 100 a 90);
3) nel terzo esercizio del bilancio di previsione, relativoall'anno t+3,, il Fondo pluriennale vincolato in conto capitale di entrata è ridotto di 10 (passa da 100 a 90), e tra le spese è ridotto di 10 l'importo del programma "Scuola dell'infanzia", che passa da 100 a 90.
Nel caso, invece, in cui, nel corso dell'esercizio t+1, l'andamento dei lavori risulti più lento rispetto a quello programmato, in quanto, facendo riferimento sempre allo stesso esempio:
- nel corso di tale esercizio la ditta appaltatrice emette fatture per 80;
-il crono programma aggiornato prevede che le spese dell'anno t+1 siano pari a 80, quelle dell'anno t+2 a 80 e quelle dell'anno t+3 a 80, e che i lavori si estendano anche all'anno t+4, per 60, sempre per un totale di 300;
nel corso dell'esercizio t+1 l'ente effettua le seguenti le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re imputazioni contabili:
1) nel primo esercizio del bilancio di previsione t+1, t+2 e t+3, è necessario aumentare di 20 lo stanziamento di spesa "di cui Fondo pluriennale vincolato" (passa da 200 a 220).
2) nel secondo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno t+2, il Fondo pluriennale vincolato in conto capitale di entrata è aumentato di 20 (passa da 200 a 220). Tra le spese è incrementato di 20 lo stanziamento del programma "Scuola dell'infanzia", che passa da 200 a 220, ed è aumentato di 40 il relativo stanziamento "di cui Fondo pluriennale vincolato" (passa da 100 a 140);
3) nel terzo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno t+3, il Fondo pluriennale vincolato in conto capitale di entrata è aumentato di 40 (passa da 100 a 140), e tra le spese è incrementato di 40 l'importo del programma "Scuola dell'infanzia", che passa da 100 a 140. Tra le spese è incrementato di 40 lo stanziamento del programma "Scuola dell'infanzia", che passa da 100 a 140, ed è aumentato di 60 il relativo stanziamento "di cui Fondo pluriennale vincolato" (passa da 0 a 60);
1) nelle scritture relative all'esercizio t-4 si procede all'impegno di 60 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola.

Esempio n. 3/a-Realizzazione di un'opera con il contributo di due amministrazioni pubbliche

In sede di programmazione l'ente (A) ha deciso di realizzare una scuola del costo complessivo di 400 attraverso l'erogazione di risorse all'ente (B) che provvederà all'esecuzione dell'opera.
L'ente (A) intende finanziare l'opera con i proventi derivanti dall'alienazione di un proprio immobile.
Attraverso la nota n. XX dell'esercizio t-1 l'ente (A) comunica all'ente (B) la decisione di realizzare la scuola nel territorio dell'ente (B).
Nel corso dell'esercizio t-1, l'ente (B) trasmette all'ente (A) il programma preliminare dei lavori, il quale prevede che:
a) la costruzione della scuola richiederà tre anni di lavori, successivi a quello t,
b) l'anno t sarà dedicato alla progettazione definitiva e esecutiva dell'opera e allo svolgimento della procedura di affidamento, con una spesa complessiva di 100;
c) la spesa per la costruzione della scuola, in ciascuno dei tre anni successivi all'anno t, sarà pari a 100.
La spesa per il progetto di fattibilità tecnica ed economica precede temporalmente l'autorizzazione dell'ente (A) e deve essere finanziata dall'ente (B) con proprie risorse.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

L'ente (B) impegna tale spesa prima che l'ente (A) impegni il contributo all'investimento a favore dell'ente (B).
Nel caso in cui l'ente (A), nell'approvare il progetto, decida di finanziare anche il progetto di fattibilità tecnica ed economica, per l'ente B la quota del contributo riguardante il progetto di fattibilità tecnica ed economica (già sostenuto) costituisce un'entrata genericamente destinata al finanziamento di investimenti.
A seguito della approvazione di cui all' *articolo 21 del d.lgs. n. 50 del 2016* , nell'esercizio t-1 l'Ente (B) invia all'ente (A) il progetto di fattibilità tecnica ed economica corredato dal cronoprogramma.
L'Ente (A) approva il progetto ai fini della concessione del contributo e autorizza l'ente (B) ad avviare i lavori, impegnandosi a finanziare la spesa per la realizzazione dei lavori sulla base degli stati di avanzamento dei lavori previsti dal crono programma.
Sulla base del cronoprogramma definito in sede di progettazione di fattibilità tecnica ed economica, entrambi gli enti inseriscono nei propri bilanci di previsione, riguardanti il triennio t, t+1 e t+2 gli stanziamenti necessari per la realizzazione della scuola.
Nel bilancio di previsione riguardante il triennio t, t+1 e t+2, l'ente (A) stanzia:
- nell'esercizio t:
- tra le entrate 400 nel titolo 4 "Entrate in conto capitale", Tipologia 400 "Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali";
- una spesa di 400 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 300 nel "Fondo pluriennale vincolato in c/capitale";
- nell'esercizio t+1:
- in entrata il Fondo pluriennale vincolato in c/capitale per 300;
- una spesa di 300 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 200 nel "Fondo pluriennale vincolato";
- nell'esercizio t+2:
- in entrata il Fondo pluriennale vincolato in c/capitale per 200;
- una spesa di 200 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 100 nel "Fondo pluriennale vincolato";
Nel bilancio di previsione riguardante il triennio t, t+1 e t+2, l'ente (B) stanzia:
- nell'esercizio t:
- tra le entrate 100 nel titolo 4° , "Entrate in c/capitale", Tipologia 200 "Contributi agli investimenti";
- tra le spese 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia", macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi";
- nell'esercizio t+1:
- tra le entrate 100 nel titolo 4° , "Entrate in c/capitale", Tipologia 200 "Contributi agli investimenti;
- tra le spese 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia", macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi";
- nell'esercizio t+2:
- tra le entrate 100 nel titolo 4° , "Entrate in c/capitale", Tipologia 200 "Contributi agli investimenti;
- tra le spese 100 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia", macroaggregato 202 "Investimenti fissi lordi".
Sulla base della propria delibera di approvazione del progetto ai fini della concessione del contributo, l'ente (A):
1) aliena il bene nell'esercizio t e, a seguito del rogito, accerta l'entrata di 400;
2) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t, t+1, t+2, t+3, sulla base del cronoprogramma. Nel caso in cui, a seguito della stipula del contratto di appalto, la spesa risulti inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio e, contestualmente, chiede formalmente all'Istituto finanziatore una riduzione del finanziamento.
3) comunica all'ente (B) di avere effettuato gli impegni di cui al punto 2).
Sulla base della comunicazione degli impegni effettuati dall'Ente (A), l'Ente (B) accerta l'entrata di 100 per contributo agli investimenti nell'apposito capitolo di entrata di ciascuno degli esercizi riguardanti gli anni t, t+1, t+2, t+3 e avvia la gara per l'affidamento dell'incarico di progettazione definitiva e esecutiva, e successivamente, per l'affidamento dell'appalto.
A seguito della stipula dei contratti, l'Ente (B) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t, t+1, t+2, e t+3, sulla base del cronoprogramma. Nel caso in cui, i contratti prevedano una spesa inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio.
Nel corso della gestione l'ente (B) rendiconta all'ente (A) secondo le modalità previste nella delibera di approvazione del progetto e, effettuate le necessarie verifiche, l'ente (A) eroga i contributi a favore dell'ente (B).
L'avanzamento dei lavori potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto nel crono programma. Di tali eventuali differenze l'Ente (B) provvede a dare tempestiva comunicazione all'Ente (A), trasmettendo il cronoprogramma (previsione dei SAL) aggiornato
Sulla base degli aggiornamenti del crono programma entrambi gli enti devono effettuare le correlate variazioni dei rispettivi bilanci di previsione:
- l'Ente (A) modifica gli stanziamenti di entrata e di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato e quelli di spesa relativi ai contributi agli investimento per la realizzazione della scuola;
- l'Ente (B) modifica gli stanziamenti di entrata riguardanti i contributi agli investimenti e le spese relativa alla costruzione della scuola.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Entrambi gli enti provvedono alla re imputazione degli accertamenti e degli impegni assunti in coerenza al crono programma originale per adeguarli alle indicazioni del crono programma aggiornato.

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

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

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

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

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

d) la costruzione della scuola richiederà tre anni di lavori, successivi a quello t,

e) l'anno t sarà dedicato alla progettazione definitiva e esecutiva dell'opera e allo svolgimento della procedura di affidamento, con una spesa complessiva di 100;

f) la spesa per la costruzione della scuola, in ciascuno dei tre anni successivi all'anno t, sarà pari a 100.

La spesa per il progetto di fattibilità tecnica ed economica è stanziata nel bilancio di previsione dell'ente B e, precedendo temporalmente l'autorizzazione della Regione al suo finanziamento, deve essere coperta dall'ente locale con proprie risorse.

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

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

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

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

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

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

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

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

A seguito della delibera, la Regione:

1) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t, t+1, t+2, t+3, sulla base del cronoprogramma (previsione dei SAL).

2) comunica all'ente (B) di avere effettuato gli impegni di cui al punto 1).

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

A seguito della stipula dei contratti, l'Ente (B) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t, t+1, t+2, t+3. Nel caso in cui, i contratti prevedano una spesa inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio (dandone comunicazione alla Regione che a sua volta registra una economia).
Nel corso della gestione, l'ente (B) rendiconta alla Regione secondo le modalità previste nella delibera di approvazione del progetto e, effettuate le necessarie verifiche, la Regione eroga i contributi a favore dell'ente (B).
Nel corso della gestione, l'avanzamento dei lavori potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto nel crono programma. Di tali eventuali differenze l'Ente (B) provvede a dare tempestiva comunicazione alla Regione, trasmettendo il cronoprogramma (previsione dei SAL) aggiornato
Sulla base degli aggiornamenti del cronoprogramma:
- la Regione modifica gli stanziamenti di entrata e di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti di spesa relativi ai contributi agli investimenti per la realizzazione della scuola;
- l'Ente (B) modifica gli stanziamenti di entrata riguardanti i contributi agli investimenti e le spese relativa alla costruzione della scuola.
Inoltre:
- la Regione procede alla rimodulazione degli impegni in sede di assestamento o di bilancio previsionale sulla base del crono programma aggiornato;
- l'Ente B) provvede al riaccertamento degli accertamenti e degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del crono programma aggiornato.

Esempio n. 4 - Accertamento proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada

Con riferimento ai proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada il legislatore, in deroga al principio contabile generale n. 2 dell'unità del bilancio, ha introdotto un vincolo di specifica destinazione, al fine di correlare parte delle somme previste ed introitate ad interventi di miglioramento della circolazione stradale.
Nel rispetto del principio contabile generale n. 9 della prudenza, il principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, sono accertate per l'intero importo del credito (ad es. le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.).
Pertanto, per tali entrate è escluso il cd. accertamento per cassa ed è obbligatorio effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione.
L'accertamento delle sanzioni avviene:
- alla data di notifica del verbale (non quindi alla data della violazione), in quanto la notifica del verbale, come la contestazione immediata, rende l'obbligazione esigibile. Nel caso in cui il verbale notificato non indichi l'importo della sanzione, oggetto di determinazione successiva, l'accertamento dell'entrata è effettuato sulla base della notifica dell'atto che quantifica la sanzione;
- per le sanzioni non riscosse, che diventano titolo esecutivo dopo 60 giorni, si provvede ad integrare l'accertamento originario con le maggiori somme iscritte ruolo (differenza tra somma iscritta a ruolo e somma originariamente accertata). E' possibile accertare per cassa le maggiori entrate derivanti da interessi e sanzioni per il ritardato pagamento;
- per le sanzioni archiviate/annullate in sede di autotutela, si provvede alla riduzione dell'accertamento originario.

Qualora invece il trasgressore provveda al pagamento immediato (ossia in assenza di notifica), l'accertamento avviene per cassa.
La revisione dell'accertamento originario può avvenire con periodicità stabilita dall'ente e, in ogni caso, in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio, entro il 31 luglio e in sede di assestamento, contestualmente alla revisione del fondo crediti di dubbia esigibilità. La stima iniziale del fondo si deve basare su una stima della percentuale delle somme storicamente non riscosse rispetto alle somme notificate. Tale percentuale deve essere applicata alle previsioni di sanzioni da notificare nel corso dell'esercizio (escluse quindi le previsioni di accertamento che saranno effettuate secondo il principio di cassa visto nei punti precedenti).
Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore dei nuovi principi contabili sono state accertate "per cassa", **devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento**. Pertanto, il principio della competenza finanziaria cd. potenziato che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed debba essere effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione, **è applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del presente principio applicato. Anche i ruoli coattivi relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento**. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato.
Per quanto riguarda invece il rispetto dei vincoli di destinazione previsti dalla legislazione vigente, la somma da destinare è rappresentata, in sede di previsione iniziale, dal totale entrate da sanzioni, dedotto il fondo crediti di dubbia esigibilità previsto e le spese previste per compenso al concessionario. Su tale differenza deve essere conteggiata la quota del 50% prevista dall'art. 208 del Codice della Strada.
In corso di gestione, a fronte del monitoraggio delle entrate, del fondo crediti di dubbia esigibilità e delle spese finanziate con i proventi del codice della strada, si provvederà ad adeguare gli stanziamenti di bilancio e conseguentemente ad adeguare la delibera di Giunta che rappresenta il rispetto dei vincoli di destinazione.
Per quanto riguarda, invece, la costituzione del crediti di dubbia esigibilità, si rinvia all'esempio successivo.

Esempio n. 5 - Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Per determinare il fondo crediti di dubbia esigibilità, che in contabilità finanziaria deve intendersi come un fondo rischi, diretto ad evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio, in occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario:

1) individuare le categorie di entrate stanziate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. La scelta del livello di analisi, è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli.

Non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità:

a) i crediti da altre amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante,

b) i crediti assistiti da fidejussione,

c) le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi sono accertate per cassa.

Con riferimento alle entrate che l'ente non considera di dubbia e difficile esazione, per le quali non si provvede all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, è necessario dare adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio.

2) calcolare, per ciascuna entrata di cui al punto 1), la media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi (nel primo esercizio di adozione dei nuovi principi, con riferimento agli incassi in c/competenza e in c/residui). Per le entrate che negli esercizi precedenti all'adozione dei nuovi principi erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili, ad esempio confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi (senza distinguere gli incassi relativi ai ruoli ordinari da quelli relativi ai ruoli coattivi) registrati nei medesimi esercizi. La media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:

a. media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);

a. rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;

b. media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio;

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

$$\frac{\text{incassi di competenza es. X + incassi esercizio X+1 in c/residui X}}{\text{Accertamenti esercizio X}}$$

In tale fattispecie è necessario slittare il quinquennio di riferimento per il calcolo della media, indietro di un anno.

Tale adeguamento non riguarda gli esercizi del quinquennio precedente, con riferimento ai quali i principi contabili prevedono di calcolare la media facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti, ma con riferimento agli esercizi del quinquennio per i quali il principio prevede che la media sia determinata facendo rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente.

Il responsabile finanziario dell'ente sceglie la modalità di calcolo della media per ciascuna tipologia di entrata o per tutte le tipologie di entrata, indicandone la motivazione nella nota integrativa al bilancio.

Nel secondo anno di applicazione dei nuovi principi:

a) per le entrate accertate per competenza la media è calcolata facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti del primo quadriennio del quinquennio precedente e al rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente. E così via negli anni successivi.;

b) per le entrate accertate per cassa, si calcola la media facendo riferimento a i dati extra-contabili dei primi quattro anni del quinquennio precedente e ai dati contabili rilevati nell' esercizio precedente. E così via negli anni successivi.

Dopo 5 anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria a regime, fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base della media, calcolata come media semplice, calcolata rispetto agli incassi in c/competenza e agli accertamenti nel quinquennio precedente.

Per le entrate di nuova istituzione (per le quali non esiste una evidenza storica), nel primo anno la quantificazione del fondo è rimessa alla prudente valutazione degli enti. A decorrere dall'anno successivo, la quantificazione è effettuata con il criterio generale riferito agli anni precedenti.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio è determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate di cui al punto 1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto 2).

E' possibile effettuare svalutazioni di importo maggiore, dandone adeguata motivazione nella relazione al bilancio.

Esempio: se per le entrate riguardanti "Proventi da famiglie derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti", nel quinquennio precedente la percentuale media di incasso è stata del 55% , la quota del fondo crediti di dubbia esigibilità riguardante tale entrata è determinato applicando la percentuale del 45% (100 - 55) all'importo degli stanziamenti riguardanti i "Proventi da famiglie derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti".

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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

In corso di esercizio (almeno in sede di assestamento del bilancio e, in ogni caso, attraverso una variazione di bilancio di competenza del Consiglio), con riferimento al medesimo livello di analisi che è stato seguito per il punto 1), si verifica la necessità di adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità in considerazione del livello degli stanziamenti e degli accertamenti.
A tal fine si applica la percentuale utilizzata in occasione della predisposizione del bilancio di previsione all'importo maggiore tra lo stanziamento e l'accertamento rilevato alla data in cui si procede all'adeguamento, e si individua l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità cui è necessario adeguarsi, a meno che il complemento a 100 dell'incidenza percentuale degli incassi di competenza rispetto agli accertamenti in c/competenza dell'esercizio (o all'importo degli stanziamenti di competenza se maggiore di quello accertato) non risulti inferiore alla percentuale dell'accantonamento al fondo crediti utilizzata in sede di bilancio. In tal caso, per determinare il fondo crediti cui è necessario adeguarsi, si fa riferimento a tale minore percentuale.
Anche in sede di verifica della congruità dello stanziamento di bilancio, nel primo esercizio di applicazione della riforma, è possibile continuare a fare riferimento al 50% dell'accantonamento minimo determinato applicando il presente principio contabile, e nel secondo esercizio al 75% di tale importo.
Esempi: con riferimento all'esempio precedente, lo stanziamento del capitolo riguardante i proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada è 1.000. Conseguentemente l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio è 450.
- In occasione dell'assestamento si verifica che lo stanziamento non è stato variato, mentre gli accertamenti sono pari a 1200 e gli incassi in c/competenza sono pari a 500. In occasione dell'assestamento l'ente procede all'adeguamento degli stanziamenti almeno agli accertamenti
Si calcola il rapporto tra gli incassi e gli accertamenti (pari a 41,7%), e si confronta il conseguente complemento a 100, pari a 58,3% , con la percentuale utilizzata per il bilancio di previsione ai fini del calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità (pari al 45%).
Considerato che l'andamento degli incassi nel corso dell'anno non consente di migliorare la percentuale di accantonamento al fondo, si conserva la percentuale del 45% , applicandola all'importo di 1.200. L'importo del fondo crediti cui è necessario adeguarsi è 540.
Per garantire il pareggio di bilancio, lo stanziamento relativo alle entrate derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada, che ha registrato maggiori accertamenti rispetto allo stanziamento, è incrementato almeno di 90.
- Il 31 agosto, si decide di incrementare lo stanziamento del capitolo relativo alle entrate derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada e di portarlo a 2400. A tale data gli accertamenti sono pari a 2000 e gli incassi sono pari a 1500.
Si calcola il rapporto tra gli incassi e lo stanziamento (pari al 62,5%) e il correlato complemento a 100 pari a 37,5% che risulta inferiore alla percentuale del 45% applicata in sede di bilancio.
Si ridetermina pertanto la percentuale da adottare per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità,, pari al 37,5% , da applicare a 2400 (l'importo maggiore tra lo stanziato e l'accertamento) e si individua l'importo cui il fondo crediti di dubbia esigibilità deve essere adeguato (pari a 900).
Infine si incrementa il fondo crediti di dubbia esigibilità di 360 (pari alla differenza tra 900 e 540).
- Il 30 novembre, in occasione dell'ultima variazione di bilancio, si verifica che, per il capitolo delle entrate derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada, gli accertamenti sono pari a 2200 e gli incassi sono pari a 2000.
Si calcola il rapporto tra gli incassi e lo stanziamento (pari al 83,3%) e il correlato complemento a 100, pari al 16,7% , che si confronta con la percentuale del fondo crediti di dubbia esigibilità del 37,5% applicata in bilancio e, di conseguenza è possibile ridurre la percentuale da utilizzare per calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità.
A tal fine si applica tale percentuale, pari al 16,7% a 2400 (l'importo maggiore tra lo stanziato e l'accertamento) e si individua l'importo cui il fondo crediti di dubbia esigibilità deve essere adeguato (pari a 401).
Risulta possibile ridurre di 499 lo stanziamento del fondo crediti di dubbia esigibilità (pari alla differenza tra 900 e 401).

	Stanziamento	Accertato	Incassato	F.do Crediti di dubbia esigibilità	% fondo
BP	1000			450	45%
Assest.	1000	1200	500	540	45%
Agosto	2400	2000	1500	900	37,5%
Ottobre	2400	2200	2000	401	16,7%

In occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.
A tal fine si si provvede:
b1) a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate di cui al punto 1), l'importo dei residui complessivo come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario di cui all'articolo 3, comma 4, del presente decreto;
b2) a calcolare, in corrispondenza di ciascun entrata di cui al punto b1), la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi.
L'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi può essere ridotto di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettera b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

riaccertamento straordinario dei residui rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma

b3) ad applicare all'importo complessivo dei residui classificati secondo le modalità di cui al punto b1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b2).

Con riferimento alla lettera b2) la media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:

b. media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);

c. rapporto tra la sommatoria degli incassi in c/residui di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli residui attivi al 1° gennaio di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;

d. media ponderata del rapporto tra incassi in c/residui e i residui attivi all'inizio ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio;

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità complessivo accantonato nel risultato di amministrazione (costituito dalle quote del risultato di amministrazioni vincolato nei precedenti esercizi e dall'accantonamento effettuato nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto) risulta inferiore all'importo considerato congruo è necessario incrementare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo crediti di dubbia esigibilità.

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

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

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi, è rideterminata la quota del risultato di amministrazione vincolata al fondo crediti di dubbia esigibilità. La rideterminazione del fondo è effettuata con le stesse modalità sopra indicate per valutare la congruità del fondo in sede di rendiconto.

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

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

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 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.

Esempio n. 6 - Relazione tra il bilancio di previsione, il riaccertamento straordinario dei residui e il fondo pluriennale vincolato

Nel primo esercizio di adozione del principio della competenza finanziaria potenziata non è possibile iscrivere il fondo pluriennale vincolato in entrata del primo esercizio del bilancio di previsione 2015 - 2017 fino a quando non si provvede al riaccertamento **straordinario** dei residui, effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio.

E', invece, necessario iscrivere il fondo pluriennale vincolato nell'entrata degli esercizi del bilancio di previsione successivi al primo, per un importo corrispondente agli stanziamenti di spesa relativi al fondo pluriennale vincolato degli esercizi precedenti.

L'importo del fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa del primo esercizio del bilancio di previsione è pari all'importo degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio 2015 e imputare agli esercizi successivi, con copertura a valere di entrate che si prevede di accertare nell'esercizio 2015.

Se il bilancio di previsione 2015-2017 è approvato prima del riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7, del presente decreto, nella colonna riguardante i residui del bilancio previsione armonizzato, è indicato l'importo dei residui al 31 dicembre 2014 (trattasi di un dato previsionale se il bilancio di previsione è approvato prima del 31 dicembre 2014) come risultano definiti sulla base dei precedenti principi.

La procedura del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto, prevede la necessità di procedere anche ad una variazione di bilancio di previsione al fine di consentire:

a) l'assestamento dell'importo dei residui attivi e passivi indicati nel bilancio armonizzato all'importo risultante dal riaccertamento dei residui;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) l'incremento degli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi considerati nel bilancio di previsione, necessari per consentire le reimputazioni degli accertamenti e degli impegni individuate dalla delibera di riaccertamento dei residui,
c) l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato tra le entrate del primo esercizio del bilancio di previsione;
d) l'incremento degli stanziamenti di spesa del primo esercizio del bilancio di previsione riguardanti il fondo pluriennale vincolato per tenere conto degli effetti della delibera di riaccertamento dei residui e, conseguentemente, l'incremento del fondo pluriennale iscritto in entrata del secondo esercizio del bilancio riguardante il fondo pluriennale vincolato, l'incremento delle voci di spesa del fondo pluriennale stanziato in spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato, l'incremento del fondo pluriennale iscritto in entrata del terzo esercizio del bilancio riguardante il fondo pluriennale vincolato, e così via.
La prima componente della delibera di riaccertamento straordinario dei residui è quella che individua i residui attivi e passivi da cancellare, indicandone gli esercizi in cui sono esigibili, ai fini della reimputazione.
La secondo componente della delibera di riaccertamento straordinario dei residui dispone le variazioni degli stanziamenti di bilancio, necessari alle re imputazioni, determina l'importo del fondo pluriennale vincolato di entrata dell'esercizio 2015 (attraverso la compilazione dell'allegato n. 5) e incrementa gli stanziamenti di spesa e di entrata del fondo pluriennale vincolato 2015 e successivi.
L'importo del fondo pluriennale vincolato iscritto tra le entrate del primo esercizio del bilancio di previsione corrisponde alla differenza tra l'ammontare complessivo dei residui passivi che sono stati cancellati e reimputati e l'ammontare complessivo dei residui attivi che sono stati cancellati e reimputati, mentre tra le spese del primo esercizio del bilancio di previsione 2015-2017, si provvede ad integrare gli stanziamenti esistenti del fondo pluriennale vincolato, per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati agli esercizi successivi al 2015.
Nell'entrata del secondo esercizio del bilancio di previsione (2016), si incrementa l'importo già iscritto del fondo pluriennale per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati all'esercizio 2016 e successivi, mentre, tra le spese del secondo esercizio del bilancio di previsione, si provvede ad integrare gli stanziamenti esistenti del fondo pluriennale vincolato, per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati agli esercizi successivi al 2016.
Nell'entrata del terzo esercizio del bilancio di previsione (2017), si incrementa l'importo già iscritto del fondo pluriennale per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati all'esercizio 2016 e agli esercizi successivi, mentre tra le spese del 2017, si provvede ad integrare gli stanziamenti esistenti del fondo pluriennale vincolato, per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati agli esercizi successivi al 2017.
Nel caso in cui l'importo dei residui attivi re imputati risulti superiore a quello dei residui passivi re imputati, non si dà luogo alla formazione del fondo pluriennale vincolato in entrata. Le entrate riaccertate e re imputate agli esercizi successivi sono destinate alla copertura dell'eventuale disavanzo determinato dalla cancellazione dei residui attivi dal risultato di amministrazione, fermo restando la scadenza del triennio.
Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 7, lettera c), a seguito del riaccertamento dei residui, è determinato il risultato di amministrazione in considerazione dell'importo dei residui attivi e passivi riaccertati e reimputati e al netto del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata del bilancio annuale.
Una quota del risultato di amministrazione è accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è calcolato sull'importo dei residui attivi determinato a seguito della delibera di riaccertamento, seguendo il principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 e l'esempio n. 5 (la parte riguardante la determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità in sede di rendiconto). Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).
Gli enti possono deliberare contestualmente il bilancio di previsione ed il riaccertamento dei residui.

Esempio 7) - Scritture riguardanti l'escussione di garanzie

L'ente (A) rilascia una fideiussione a favore del Comune (B) a garanzia di un mutuo di 5.000.000 verso una banca.
Nel corso del primo esercizio successivo al rilascio della garanzia, la banca comunica che il comune (B) è insolvente e chiede ad (A) il pagamento della sola rata annuale del mutuo.
La garanzia è escussa anche nei due esercizi successivi.
Nel terzo esercizio successivo alla concessione della garanzia, a seguito della terza richiesta di pagamento del finanziamento garantito, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge 350/2003, l'ente (A) registra il residuo debito nelle proprie scritture.
Nel quarto esercizio l'ente (B) paga la rata del mutuo all'ente (A).
Nel quinto esercizio l'ente (B) è soppresso e liquidato. Nella fase di liquidazione l'ente (A) riscuote crediti per 1.000.000 e cancella gli altri crediti nei confronti di (B)
1) Al momento della concessione della garanzia, l'ente (A) non effettua alcuna contabilizzazione in contabilità finanziaria.
In contabilità economico patrimoniale, registra la concessione della garanzia nel sistema dei rischi:

3.1.3.01.02.01.001	Debitori per fideussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	5.000.000	
3.1.3.01.01.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche		5.000.000

2) Nel rispetto del principio della prudenza, nell'esercizio in cui rilascia la garanzia, l'ente (A) può iscrivere nel bilancio di previsione finanziario, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000. In caso di escussione, tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura della spesa sostenuta per il pagamento del debito garantito.
3) Anche in contabilità economico-patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento economico, è necessario costituire un fondo rischio per un importo pari al medesimo fondo accantonato nel risultato di amministrazione finanziario. Pertanto, tra le scritture di assestamento economico, in chiusura dell'esercizio in cui è stata concessa la garanzia, l'ente (A) registra:

2.4.2.01.01.001	Accantonamenti per rischi da escussione	520.000	
	2.2.9.99 Fondo rischio escussione comune B.		520.000

Anche nel primo esercizio successivo a quello in cui è stato concessa la garanzia, l'ente (A) può iscrivere nel proprio bilancio, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000.
Nel corso di tale esercizio, quando è invitato a pagare, l'ente A, effettua le seguenti operazioni:
4) variazioni degli stanziamenti di primo esercizio del bilancio di previsione:
- incremento di 520.000 dello stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003)
- incremento di 520.000 dello stanziamento "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie";
- gli enti che non hanno già stanziato in bilancio il fondo, devono iscrivere in bilancio uno stanziamento di 520.000 dello stanziamento "Fondo rischi da escussione comune B".
5) Scritture in contabilità finanziaria:
- Impegna e paga 520.000 sullo stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso;
- Accerta 520.000 sullo stanziamento "Riscossione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" con imputazione all'esercizio in corso.
6) Comunica al Comune (B) di avere un credito di 520.000 nei suoi confronti e lo invita ad estinguere tempestivamente tale debito. Il comune (B) effettua le registrazioni contabili necessarie a chiudere il debito nei confronti della banca ed a registrare il nuovo debito nei confronti di (A).
7) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

1.2.3.02.01.18.003	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	520.000	
	2.4.7.04.99.99.999 Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie.		520.000
2.4.7.04.99.99.999	Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie	520.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere.		520.000
3.1.3.01.01.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	520.000	
	3.1.3.01.02.01.001 Debitori per fideussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche		520.000

A seguito dell'escussione si registra la riduzione della garanzia per fideiussione.
Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, è effettuato l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B di 520.000.
Nell'esercizio successivo, a seguito della seconda escussione l'ente (A) effettua le registrazioni indicate nei punti da 4) a 7), compreso l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B.
Nel terzo esercizio successivo l'ente (A), oltre alle registrazioni da 4) a 7) deve registrare nelle proprie scritture anche il residuo debito:
8) variazioni del bilancio di previsione per l'esercizio in corso e per gli esercizi successivi:
- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003) -;
- incremento di 3.000.000 degli stanziamenti degli esercizi successivi riguardanti "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie". L'imputazione agli esercizi successivi è effettuata in considerazione del piano di ammortamento del finanziamento;
- incremento degli stanziamenti dei bilanci successivi al primo riguardanti il "Fondo rischio escussione comune B", per un importo pari al totale dei crediti escussi stanziati in entrata (al netto degli accantonamenti effettuati che non corrispondono a crediti escussi, a tal fine si considera anche l'accantonamento di cui al punto 1);
- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio "Accensione di prestiti";
- Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota interessi (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);
- Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota capitali (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);.
9) Scritture in contabilità finanziaria:
- Impegna 3.000.000 sullo stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso ed effettua un pagamento a favore del proprio bilancio. Trattasi di una regolazione contabile, il mandato è versato all'entrata del bilancio dell'ente, tra le accensioni di prestiti;
- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento "Accensione di prestiti", con imputazione all'esercizio in corso e incassa il mandato emesso al punto precedente (regolazione contabile);

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie" con imputazione agli esercizi successivi, sulla base del piano di ammortamento del mutuo escusso;
- Impegna le spese relative alle rate di ammortamento del residuo prestiti, sulla base del piano di ammortamento del mutuo, distintamente per la quota interessi (20.000) e la quota capitale (500.000), con imputazione agli esercizi successivi.

10) Comunica al Comune (B) di avere effettuato il pagamento della terza rata del mutuo garantito, pari a 520.000 e registrato il residuo debito di 3.000.000 nelle proprie scritture, e lo invita:
- a registrare la chiusura del debito nei confronti della banca e il nuovo debito nei propri confronti;
- di pagare tempestivamente i debiti direttamente nei propri confronti e non più alla banca.

11) Le Scritture in contabilità economico-patrimoniale:

1.2.3.02.01.18.003	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	3.000.000	
	2.4.1.04.03.03.001 Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese		3.000.000
3.1.3.01.01.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	3.520.000	
	3.1.3.01.02.01.001 Debitori per fideussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche		3.520.000

Nel rispetto del principio applicato n. 3, le scritture in contabilità economico patrimoniale hanno registrato anche i crediti e i debiti di finanziamento imputati agli esercizi successivi riguardanti le partite finanziarie e le accensioni e rimborsi di prestiti

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B è incrementato di 3.000.000,

Nel quarto esercizio l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e l'ente (B) paga il credito nei confronti di (A) per lo stesso importo:

12) Scritture in contabilità finanziaria
- Registrazione del pagamento della rata di ammortamento del mutuo, per un importo pari a 520.000 (500.000 come rimborso prestiti e 20.000 come interessi passivi) nei confronti della banca (l'impegno era stato già registrato al punto 9)
- Registrazione dell'incasso del credito nei confronti del comune (B) per 520.000 (il credito era stato accertato negli esercizi precedenti). A seguito del pagamento del comune (A) può essere adeguato il Fondo rischio escussione comune B, accantonato nel risultato di amministrazione, riducendolo di 520.000.

13) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

2.4.1.04.03.03.001	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese	500.000	
3.1.1.03.02.999	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a	20.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere.da altre Imprese		520..000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	520.000	
	1.2.3.02.01.18.003 Crediti v/Comuni a seguito escussione di garanzie		520.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico di chiusura di tale esercizio, si adegua il fondo rischio per escussioni, tenendo conto della riscossione del credito di 520.000, liberando parte delle risorse accantonate per la parte del finanziamento per il quale il rischio non si è verificato.

Nel quinto esercizio l'ente (B), nell'ambito delle procedure di liquidazione dell'ente, paga il credito nei confronti di (A) per 1.000.000, l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e cancella il credito residuo nei confronti dell'ente (B), che, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria 5.5, deve essere registrato come trasferimento al comune B a seguito di escussione.

Le scritture riguardanti il pagamento del debito e la riscossione del credito verso il comune (B) sono quelle indicate ai punti 12) e 13).

14) Per registrare il trasferimento a favore del comune a seguito di escussione, in contabilità finanziaria il comune (A), effettua la seguente regolazione contabile:
- Prelevamento dal fondo rischi per escussione del credito verso B per 3.040.000
- Impegna trasferimenti v/comuni a seguito di escussione per un importo di 3.040.000, ed emette un mandato di pari importo a favore del proprio bilancio, incassato come "Riscossione crediti"
- Accerta e incassa il residuo attivo "Riscossione crediti per escussione" per 3.040.000

15) In contabilità economico patrimoniale, si registra:

5.1.3.11.02.003	Altri trasferimenti in conto capitale verso Comuni per escussione di garanzie	3.040.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		3.040.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	3.040.000	
	1.2.3.02.01.18.003 Crediti v/Comuni a seguito escussione di garanzie		3.040.000

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.2.9.99	Fondo rischio escussione comune B..	3.040.000	
	5.2.3.99.99.001 Altre sopravvenienze attive		3.040.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico si chiude il fondo per escussioni per 3.040.000 (in tal modo, si sterilizzano nel conto economico gli effetti negativi determinati dal trasferimento).

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

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

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

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

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

1) Accertamento con imputazione all'esercizio 2013 e emissione della relativa reversale per euro 1.000.000 a medio lungo termine da Cassa Depositi e Prestiti - SPA);

2) Impegno con imputazione all'esercizio 2013, e relativa e liquidazione e emissione del mandato, per euro 1.000.000, riguardante la costituzione del deposito bancario al codice voce U.3.04.07.01.000 (Versamenti a depositi bancari). Il mandato è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, ai fini della reversale di cui al punto 1);

3) Accertamento con imputazione all'esercizio 2013, per euro 1.000.000, delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito al codice E.5.04.07.01.000 (Prelievi da depositi bancari);

4) Impegno, con imputazione agli esercizi successivi, delle spese relative all'ammortamento del prestito, sulla base del piano di ammortamento previsto nel contratto con la Cassa depositi e prestiti spa, ai codici U.1.07.05.04.003 "Interessi passivi a Cassa Depositi e Prestiti SPA su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine" e U.4.03.01.04.003 "Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine a Cassa Depositi e Prestiti - SPA"..

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

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

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

Esempio 9/a) - Scritture riguardanti un «Prestito Investimenti Fondi Europei» della Cassa depositi e prestiti Spa concesso dopo l'assegnazione dei contributi UE da parte della regione

In data 15 luglio 2017 un comune stipula un contratto di «Prestito Investimenti Fondi Europei» con la Cassa depositi e prestiti per euro 1.000, al fine di agevolare la realizzazione di un investimento per il quale il comune è risultato assegnatario da parte della propria regione di fondi europei 2014-2020, grazie alla possibilità di acquisire, tempestivamente e in tempi certi, la liquidità necessaria per l'avvio e la realizzazione dell'investimento (in attesa dell'incasso dei contributi europei).

Il cronoprogramma dell'investimento prevede i seguenti tempi di realizzazione della spesa:

2017 100
2018 300
2019 300
2020 300

Il Prestito Investimenti Fondi Europei è un finanziamento flessibile, in quanto le erogazioni a valere del prestito concesso sono effettuate, su richiesta del comune, nel corso del periodo di preammortamento, sulla base della documentazione relativa alla spesa effettuata.

Il contratto di finanziamento prevede che a seguito dell'incasso dei fondi UE, il comune deve obbligatoriamente rimborsare anticipatamente il prestito alla CDP, senza oneri aggiuntivi.

Il periodo di preammortamento decorre dalla data di perfezionamento del contratto e termina il 31 dicembre 2023, indipendentemente dalla data della stipula.

All'esempio si applicano i principi applicati della contabilità finanziaria 3.6 lettera c), 3.18, 3.20, 3.21 e 5.6.

Alla data di stipula del contratto di finanziamento, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.6, lettera c), riguardante i trasferimenti a rendicontazione, il comune assegnatario di finanziamenti UE, ha già accertato l'entrata derivante dai contributi comunitari (da contabilizzare come trasferimenti da regione) con imputazione ai medesimi esercizi in cui la regione erogante ha registrato i

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

corrispondenti impegni. La regione deve imputare gli impegni riguardanti i contributi con imputazione agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte del comune (192).
Se l'attuazione della spesa presenta un andamento differente rispetto a quello previsto, il comune provvede a dare tempestiva comunicazione alla regione 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.
A seguito della stipula del contratto di prestito, il comune effettua le seguenti registrazioni in contabilità finanziaria:
1) Accertamento dell'entrata derivante dal prestito, con imputazione all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300, secondo le modalità previste dal principio contabile 3.18 per i finanziamenti flessibili;
2) Impegno delle spese relative agli interessi di preammortamento e al rimborso anticipato del prestito CDP. Gli impegni per il rimborso anticipato sono imputati agli esercizi in cui è prevista la riscossione dei contributi all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300. In quanto già assegnatario dei contributi UE, il comune registra la spesa per rimborso prestiti secondo le modalità del rimborso anticipato.
A seguito della formalizzazione dell'obbligazione giuridica riguardante l'investimento, il comune impegna la spesa di 1.000, con imputazione all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300.
A seguito della realizzazione della prima annualità della spesa, il comune è in condizione di rendicontare alla CDP e alla regione la spesa effettuata.
Sulla base della rendicontazione ricevuta la CDP eroga 100 al comune, che emette la relativa reversale a valere dell'accertamento 2017 di cui al punto 1).
Sulla base della rendicontazione ricevuta dal comune e dalle altre amministrazioni coinvolte, la regione effettua le necessarie verifiche ed eroga 100 al comune.
L'incasso del contributo determina, per il comune, l'obbligo di effettuare il pagamento per rimborso prestiti alla CDP. Il comune emette l'ordine di pagamento a valere dell'impegno 2017 di cui al punto 2).
Nel caso in cui il comune riceva un contributo UE inferiore alla quota di spesa realizzata, per la quota del prestito non rimborsata anticipatamente devono essere registrati gli impegni relativi agli interessi e alla quota capitale, secondo il piano di ammortamento ordinario previsto contrattualmente.
Le stesse operazioni sono effettuate con riferimento alle operazioni riguardanti gli esercizi dal 2018 al 2020.
In caso di reimputazione degli impegni, a seguito della variazione dell'esigibilità della spesa, sono oggetto di reimputazione allo stesso esercizio del correlato impegno, anche:
gli accertamenti delle entrate da contributo UE (contabilizzate come trasferimento da regione);
gli accertamenti delle entrate per accensione prestiti ancora non riscossi;
gli impegni per rimborso prestiti ancora non pagati.
Le modalità di contabilizzazione evidenziate nel presente esempio si applicano anche alle ipotesi in cui l'ente ricorra ad altre tipologie di finanziamento consentite dalla legge (quali i mutui e le aperture di credito di cui agli articoli 204 e 205-bis del TUEL) che siano finalizzati, come nel caso di specie, a realizzare una fonte di copertura, anticipata ed aggiuntiva, agli investimenti finanziati da contributi UE e che prevedano in contratto il rimborso anticipato del finanziamento, totale o parziale, con le somme dei contributi stessi.

Esempio 9/b) - Scritture riguardanti un «Prestito Investimenti Fondi Europei» della Cassa depositi e prestiti Spa concesso prima dell'assegnazione dei contributi UE da parte della regione

In data 15 luglio 2017 un comune stipula un contratto di «Prestito Investimenti Fondi Europei» con la Cassa depositi e prestiti per euro 1.000, al fine di agevolare un investimento per il quale il comune ha avviato le procedure per l'assegnazione di contributi comunitari 2014-2020 nei confronti della propria regione, anche al fine di consentire l'avvio dell'investimento nelle more dell'assegnazione e dell'erogazione dei contributi.
Il cronoprogramma dell'investimento prevede i seguenti tempi di realizzazione della spesa:
2017 100
2018 300
2019 300
2020 300
A seguito della stipula del contratto di prestito, il comune effettua le seguenti registrazioni in contabilità finanziaria:
1) Accertamento dell'entrata derivante dal prestito flessibile, con imputazione all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300, secondo le modalità previste dal principio contabile 3.18 per i finanziamenti flessibili;
2) Impegno, con imputazione agli esercizi successivi, delle spese relative agli interessi di preammortamento, di ammortamento e alle quote capitale, secondo il piano di ammortamento previsto dal contratto di finanziamento.
L'accertamento delle entrate concernenti il finanziamento CDP, consente al comune di avviare il procedimento di spesa concernente l'investimento, fino alla stipula del relativo contratto, a seguito della quale il comune impegna la spesa di 1000, con imputazione all'esercizio 2017 di 100, all'esercizio 2018 di 300, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300.
Quando la prima annualità di spesa è stata effettuata, il comune trasmette la rendicontazione alla CDP per poi riscuotere 100. La reversale è registrata a valere dell'accertamento 2017 di cui al punto 1).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Si ipotizza che nell'esercizio 2018 il comune risulti assegnatario del contributo UE di 1.000, per la realizzazione dell'investimento di pari importo, già realizzato per 100.
A seguito dell'assegnazione del contributo, il comune:
3) accerta l'entrata derivante dai contributi UE di 1.000 (da registrare come trasferimenti da regione), con imputazione ai medesimi esercizi in cui la regione erogante ha registrato i corrispondenti impegni. La regione imputa gli impegni riguardanti i contributi agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte del comune, salvo che per l'esercizio 2018, cui sono imputati accertamenti per 400, in quanto nel corso di tale esercizio il comune può rendicontare la spesa di 100 effettuata nel 2017 e la spesa di 300 esigibile nel 2018;
4) impegna le spese per il rimborso anticipato, con imputazione agli esercizi in cui è prevista la riscossione dei contributi, all'esercizio 2018 di 400, all'esercizio 2019 di 300 e all'esercizio 2020 di 300 e cancella gli impegni relativi all'ammortamento ordinario (quota capitale e quota interessi);
5) trasmette alla regione la rendicontazione relativa alla spesa effettuata nel 2017 e, quando la seconda annualità dell'investimento è stata effettuata, rendiconta alla regione anche tali spese;
6) la regione eroga i contributi comunitari a favore del comune per 400, che li incassa ed emette le reversali a valere degli accertamenti 2018 del punto 3);
7) il comune rimborsa anticipatamente il prestito alla Cassa Depositi e Prestiti per 400, a valere degli impegni 2018 del punto 4)
Negli esercizi successivi, il comune provvede a:
rendicontare alla CDP e alla regione le spese effettuate per la realizzazione dell'investimento;
incassare i finanziamenti CDP;
incassare i contributi UE da riversare alla CDP per il rimborso anticipato del prestiti.
In caso di reimputazione degli impegni, a seguito della variazione dell'esigibilità della spesa, sono oggetto di reimputazione allo stesso esercizio del correlato impegno, anche:
gli accertamenti delle entrate da contributo UE (registrate come trasferimento da regione),
gli accertamenti delle entrate per accensione prestiti ancora non riscossi,
gli impegni per rimborso prestiti ancora non pagati.
Le modalità di contabilizzazione evidenziate nel presente esempio si applicano anche alle ipotesi in cui l'ente ricorra ad altre tipologie di finanziamento consentite dalla legge (quali i mutui e le aperture di credito di cui agli articoli 204 e 205-bis del TUEL) che siano finalizzati, come nel caso di specie, a realizzare una fonte di copertura, anticipata ed aggiuntiva, agli investimenti finanziati da contributi UE e che prevedano in contratto il rimborso anticipato del finanziamento, totale o parziale, con le somme dei contributi stessi.

Esempio 10) - La compilazione del prospetto di cui all'allegato n. 8/1 al presente decreto, concernente le variazioni di bilancio

Il consiglio del comune di XXXX ha deliberato la seguente variazione del bilancio di previsione 2017 - 2019, riguardante:
incremento di 100 dello stanziamento di competenza, per l'esercizio 2017, della missione 04 «Istruzione e diritto allo studio», programma 03 «Edilizia scolastica», titolo 2;
incremento di 200 dello stanziamento di competenza, per l'esercizio 2017, della missione 06 «Politiche giovanili, sport e tempo libero», programma 01 «Sport e tempo libero», titolo 2;
riduzione di 300 dello stanziamento di competenza, per l'esercizio 2017, della missione 08 «Assetto del territorio ed edilizia abitativa», programma 01 «Urbanistica e assetto del territorio», titolo 2.
Il prospetto da trasmettere al tesoriere di cui all'allegato 8/1 al decreto legislativo n. 118 del 2011, da allegare alle variazioni di bilancio si compila indicando:
solo i programmi (e i relativi titoli) interessati dalle variazioni di bilancio oggetto di trasmissione. Pertanto se la variazione coinvolge solo due programmi di una missione, il prospetto riporta solo i due programmi (e i relativi titoli oggetto di variazione);
i totali di programma dei soli programmi interessati dalle variazioni di bilancio oggetto della comunicazione. Nella prima e ultima colonna del prospetto, le voci «Totale programma» indicano il corrispondente importo del bilancio di previsione aggiornato all'ultima variazione approvata e trasmessa, prima e dopo la variazione oggetto del prospetto. Tali importi non sono la somma solo dei titoli presenti nel prospetto, ma riguardano tutti i titoli del programma, anche se non sono stati oggetto di variazione;
solo le missioni (e i relativi programmi) interessati dalle variazioni di bilancio oggetto di trasmissione. Pertanto se la variazione coinvolge solo due missioni del bilancio, il prospetto riporta solo le due missioni (e i relativi programmi oggetto di variazione);
i totali di missione delle sole missioni interessate dalle variazioni di bilancio. Nella prima e ultima colonna del prospetto, le voci «Totale missione» indicano il corrispondente importo del bilancio di previsione aggiornato all'ultima variazione approvata e trasmessa, prima e dopo la variazione oggetto del prospetto. Pertanto tali importi non sono la somma solo dei programmi presenti nel prospetto, ma riguardano tutti i programmi della missione, anche se non sono stati oggetto di variazione;
le voci «TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE» e «TOTALE GENERALE DELLE USCITE» indicano l'importo del bilancio di previsione aggiornato all'ultima variazione approvata e trasmessa, prima e dopo la variazione oggetto del prospetto. Pertanto tali importi non sono la somma solo delle missioni presenti nel prospetto, ma riguardano tutte le missioni di bilancio, anche se non sono state oggetto della variazione.
Approvata la variazione del bilancio, ai fini della trasmissione al tesoriere, il responsabile finanziario compila la prima e l'ultima colonna, per tenere conto di eventuali variazioni di bilancio disposte durante l'approvazione della delibera cui il prospetto si riferisce. Il prospetto è trasmesso al tesoriere quando è completo a seguito della compilazione di tutte le colonne.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Il comune trasmette al tesoriere il seguente prospetto, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato 8/1 al decreto legislativo n. 118 del 2011:
[Allegato delibera di variazione del bilancio riportante i dati d'interesse del Tesoriere]
Scarica il file

Esempio 11) - Scritture riguardanti i pagamenti non andati a buon fine

A seguito della comunicazione, da parte della banca tesoriera/cassiera di pagamenti non andati a buon fine (es. per IBAN beneficiario estinto) o resi dal percipiente e la conseguente formazione di un sospeso di entrata (carta contabile), l'ente effettua le seguenti registrazioni:
a) accerta un'entrata di importo pari alla carta contabile tra le partite di giro (voce E.9.01.99.01.001 Entrate a seguito di spese non andate a buon fine),
b) impegna una nuova spesa tra le partite di giro (voce del piano dei conti finanziari U.7.01.99.01.001 Spese non andate a buon fine), di importo pari all'accertamento di entrata di cui alla lettera a);
c) riclassifica l'ordinativo di pagamento non andato a buon fine tra le partite di giro, a valere dell'impegno di cui alla lettera b);
d) regolarizza la carta contabile di entrata riguardante il riversamento al conto dell'ente dell'entrata non andata a buon fine, a valere dell'accertamento effettuato in partita di giro; (lettera a);
e) emette un nuovo ordinativo di pagamento, a valere dell'impegno cui era inizialmente riferito l'ordinativo di pagamento non andato a buon fine.
Se gli stanziamenti riguardanti le PG non sono capienti l'ente effettua le variazioni di bilancio e le trasmette al tesoriere/cassiere (191).

Esempio 12) - Scritture riguardanti i rimborsi incondizionati degli addebiti diretti (SEPA DirectDebit) (195)

Dal 1° gennaio 2019, in attuazione dell'articolo all' *art. 13, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 11/2010* , coordinato con il *decreto legislativo 15 dicembre 2017, n. 218* , gli incassi gestiti tramite procedure di addebito diretto, utilizzati da alcuni comuni per la riscossione di tasse locali, possono essere oggetto di richieste di rimborso incondizionato da parte del pagatore, che i tesorieri/cassieri devono effettuare entro otto settimane dalla data in cui i fondi sono stati addebitati.
A seguito della comunicazione da parte del tesoriere/cassiere di sospesi di pagamenti concernenti rimborsi incondizionati nel Sepa Dierct Debito di cui all' *articolo 13, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 11/2010* , l'ente effettua le seguenti registrazioni:
a) registra un impegno tra le partite di giro, di importo pari alla carta contabile (voce U.7.01.99.99.999 Altre uscite per partite di giro n.a.c.);
b) accerta una nuova entrata tra le partite di giro (voce del piano dei conti finanziari E.9.01.99.99.999 Altre entrate per partite di giro diverse), di importo pari all'impegno di cui alla lettera a);
c) riclassifica la reversale di entrata concernente l'incasso per il quale è stato chiesto il rimborso, imputandola all'accertamento di cui alla lettera b;
d) regolarizza la carta contabile di spesa riguardante il rimborso effettuato dal tesoriere/cassiere, a valere dell'impegno effettuato in partita di giro (lettera a);
e) cancella l'accertamento concernente l'entrata di cui è stato chiesto il rimborso incondizionato, se ne ricorrono i presupposti.
Se gli stanziamenti riguardanti le PG non sono capienti l'ente effettua le variazioni di bilancio e le trasmette al tesoriere (196).
Se il rimborso comporta la corresponsione di interessi, la relativa spesa è registrata nel titolo 1° della spesa, alle specifiche voci del piano dei conti finanziario riguardanti "Altri interessi passivi diversi" U.1.07.06.99.000, individuate in considerazione del destinatario della spesa. Il pagamento è imputato contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha effettuato il pagamento, anche se la comunicazione del tesoriere è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.
Nel caso in cui l'ente riceve notizia della richiesta di rimborso nell'esercizio successivo a quello in cui sono state registrate le entrate, se le scritture di chiusura dell'esercizio precedente sono ancora in corso, è possibile effettuare le registrazioni sopra indicate.
Se le scritture di chiusura dell'esercizio precedente sono terminate, l'ente effettua le seguenti registrazioni:
a) registra un impegno nel titolo primo della spesa di importo pari alla carta contabile tra i Rimborsi e poste correttive delle entrate, (i codici previsti per la voce U.1.09.02.00.000 Rimborsi di imposte in uscita, o se non trattasi di rimborsi di imposte, i codici previsti per la voce Altri Rimborsi di parte corrente di somme non dovute o incassate in eccesso U.1.09.99.00.000);
b) regolarizza la carta contabile di spesa riguardante il rimborso effettuato dal tesoriere/cassiere, a valere dell'impegno di cui alla lettera a.

Esempio n. 13) - Verifica ripiano del disavanzo

Al 31 dicembre 2018 un ente accerta un disavanzo di 5.020. Nel bilancio di previsione, con riferimento all'esercizio 2018, aveva previsto di ripianare un disavanzo pari a 500.
Il disavanzo al 31 dicembre 2017 era il seguente:

VERIFICA RIPIANO DELLE COMPONENTI DEL DISAVANZO	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE AL 31/12/2017 (a)[1]	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE ISCRITTO IN SPESA NELL'ESERCIZIO 2018[2] (d)
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera	1.700	100
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	2.700	100
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2016 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera XXX	200	100
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2017. da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera yyy.	600	200
Totale	5.200	500

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Al 31 dicembre 2018 l'ente ha ridotto il proprio disavanzo di 180, a fronte del recupero di 500 cui era tenuto.
In attuazione del paragrafo 9.2.26 del presente allegato, se l'ente non è in grado di collegare il miglioramento del disavanzo di 180 all'attuazione dei piani di rientro in essere, il recupero di 180 è attribuito in ordine di anzianità di formazione del disavanzo: al disavanzo al 31 dicembre 2014 (per 100) e a quello da riaccertamento straordinario dei residui (per 80).
La verifica del ripiano del disavanzo al 31 dicembre 2018 risulta la seguente:

VERIFICA RIPIANO DELLE COMPONENTI DEL DISAVANZO AL 31 DICEMBRE 2018	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE AL 31/12/2017 (a)[19]	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE AL 31/12/2018 (b)[20]	DISAVANZO RIPIANATO NEL CORSO DELL' ESERCIZIO 2018 (c) = (a) - (b)[21]	DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE ISCRITTO IN SPESA NELL'ESERCIZIO 2018[22] (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (e) = (d) - (c)[23]
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera	1.700	1600	100	100	-
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	2.700	2620	80	100	20
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2016 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera XXX	200	200	-	100	100
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2017, da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera yyy.	600	600	-	200	200
Totale	5.200	5.020	180	500	320

Esempio n. 14 - la rateizzazione di crediti tributari
In grado di appello, con sentenza definitiva, un'impresa locale è stata condannata a pagare l'importo di euro 1.750.000 circa al comune X, concernente entrate da IMU, accertate due anni prima. La ditta, pur ricorrendo in Cassazione, ha deciso di pagare chiedendo una rateizzazione dell'importo.
Il comune decide di procedere come segue:
concedere la rateizzazione del credito in cinque anni (euro 350.000 all'anno) garantita da apposita polizza fideiussoria;
accantonare le risorse rateizzate nel fondo contenzioso, in attesa della sentenza della Corte di cassazione. Il fondo sarà liberato a seguito di sentenza favorevole. In caso contrario il fondo sarà utilizzato per restituire le somme incassate.
A seguito della convenzione avente ad oggetto la rateizzazione, il comune:
approva una variazione di bilancio per iscrivere le entrate oggetto della rateizzazione e gli accantonamenti di pari importo nella missione 20, in ciascun esercizio del bilancio di previsione;
cancella il residuo attivo di euro 1.750.000 dalle scritture di contabilità finanziaria riducendo l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione effettuato con riferimento a tale residuo;
accerta entrate per euro 1.750.000 complessive, con imputazione di euro 350.000 all'esercizio in corso e ai quattro esercizi successivi. Considerato che i crediti sono garantiti da polizza fideiussoria non è effettuato l'accantonamento al FCDE.
L'operazione di rateizzazione non determina registrazioni contabili in contabilità economico patrimoniale, nelle cui scritture resta confermato il credito di euro 1.750.000, che non corrisponde più al residuo attivo, ma agli accertamenti imputati all'esercizio in corso e agli esercizi successivi. Gli accertamenti riguardanti le entrate rateizzate non determinano la registrazione di proventi di competenza degli esercizi di reimputazione di tali entrate.

---

(165) Lettera sostituita dall'Intesa sancita in Conferenza Unificata il 3 aprile 2014;

(166) La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo ad eseguire, a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose.

Si intendono per prestazioni periodiche quelle che si ripetono a distanza di tempo a scadenze determinate, come ad es. la fornitura quotidiana di determini beni necessari per la gestione della propria attività, mentre le prestazioni continuative sono rese senza interruzioni per tutta la durata del contratto, come accade, ad es., in materia di erogazione di gas o di energia elettrica";

Il contratto di somministrazione si distingue:

a) dal contratto di appalto, perché l'oggetto dell'appalto si sostanzia nel compimento di un'opera o di un servizio, mentre il contratto di somministrazione ha ad oggetto la fornitura continuativa o periodica di cose;

b) dal contratto di vendita a consegne ripartite, nel quale, attesa l'unicità della prestazione, la consegna di una determinata quantità di cose avviene in più momenti ed in modo frazionato per agevolare l'esecuzione o il ricevimento della medesima prestazione. Il contratto di somministrazione, invece, è volto a soddisfare un bisogno che perdura nel tempo. Un'ulteriore differenza tra il contratto di fornitura e il contratto di vendita a consegna ripartita è la possibilità di recesso, previo preavviso, senza penali

(167) Aggiornamento del XX/XX/2014;

(168) Ad esempio attraverso la creazione di unità organizzative dedicate o l'avvio di procedure di riscossione più efficace (attraverso l'ingiunzione piuttosto che i ruoli)

(169) In attuazione dell'articolo 40, commi 1 e 2 del presente decreto, le regioni hanno finanziato i propri investimenti con il "debito autorizzato e non contratto" fino all'esercizio 2015. Ai sensi di quanto previsto dal *comma 688-bis, dell'articolo 1, della legge 208/2015* , nell'esercizio 2016, le regioni in regola con in tempi di pagamento dei propri debiti commerciali hanno avuto la possibilità di utilizzare tale forma di copertura dei propri investimenti. L'articolo 40, comma 2-bis prevede che, a decorrere dall'esercizio 2018, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano che nell'ultimo anno hanno registrato valori degli indicatori annuali di tempestività dei pagamenti calcolati e pubblicati secondo le modalità stabilite dal *decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014* , pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, rispettosi dei termini di pagamento di cui all' *articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231* , e successive modificazioni, possono autorizzare spese di investimento la cui copertura è costituita da debito da contrarre solo per far fronte a esigenze effettive di cassa.

(170) Il principio contabile generale della prudenza, di cui all'allegato n. 1 al *decreto legislativo n. 118 del 2011* «rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

e degli andamenti effettivi della gestione e quindi rendono il sistema di bilancio inattendibile. Il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, bensì esprimere qualità di giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio che risulti veritiero e corretto. Ciò soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell'amministrazione».

(171) Sentenza della Corte costituzionale n. 213 del 2008.

(172) Nel caso in cui negli ultimi due esercizi l'ente risulti in disavanzo in uno dei due esercizi e in avanzo nell'altro esercizio la previsione del saldo di parto corrente può costituire copertura agli impegni riguardanti investimenti imputati all'esercizio in corso e agli esercizi successivi.

(173) Il principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria è previsto dall'allegato n. 1 al presente decreto.

(174) L' *art. 21, comma 3, del Codice dei contratti pubblici* prevede l'inserimento obbligatorio, nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale, delle opere il cui importo stimato sia pari o superiore a 100.000 euro. Per i lavori di importo pari o superiore a 1.000.000 euro, ai fini dell'inserimento nell'elenco annuale, le amministrazioni devono approvare preventivamente il progetto di fattibilità tecnica ed economica. Il successivo *art. 23* , comma 4, prevede che "E' consentita, altresì, l'omissione di uno o di entrambi i primi due livelli di progettazione, purché il livello successivo contenga tutti gli elementi previsti per il livello omesso, salvaguardando la qualità della progettazione".

(175) Dal combinato disposto degli *artt. 21* , comma 3; *23* , comma 4; e *27, comma 2, primo periodo, del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50* (*Codice dei contratti pubblici*), le opere il cui importo stimato sia pari o superiore a 100.000 euro devono essere inserite nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale previa approvazione di un livello minimo di progettazione, comprendente, a seconda dei casi, il documento di fattibilità delle alternative progettuali, il progetto di fattibilità tecnica ed economica, il progetto definitivo, esecutivo o una soluzione progettuale che, omettendo l'approvazione di uno o più livelli di progettazione precedenti, contenga tutti gli elementi previsti per i livelli omessi.

(176) In tali ipotesi, si precisa che:

a) la firma della convenzione o dell'accordo riguardante il ricorso ad una centrale di committenza per l'aggiudicazione di appalti, nonché la stipula e l'esecuzione di contratti riguardanti la progettazione per conto di un'altra amministrazione o ente, determinano la formazione di obbligazioni giuridiche tra le parti, a seguito delle quali l'amministrazione o ente destinatario della progettazione registra gli impegni di spesa concernenti il compenso a favore della centrale di committenza o gli eventuali rimborsi previsti contrattualmente e prenota le spese riguardanti la progettazione;

b) a seguito della formale attivazione delle procedure di affidamento della progettazione da parte della centrale di committenza, nei casi previsti dai principi contabili, l'amministrazione o ente appaltante destinatario dell'opera, può conservare il fondo pluriennale vincolato stanziato in bilancio;

c) salvo il caso di esecuzione anticipata prevista dall'art. 32, comma 13, del d-lgs. 50 del 2016, a seguito della stipula del contratto riguardante la progettazione da parte della centrale di committenza per conto dell'amministrazione o ente destinatario della stessa, sono registrati gli impegni riguardanti le relative spese, imputati contabilmente nel rispetto del principio della competenza finanziaria.

(177) Ad esempio, gli stipendi al personale dell'ente incaricato della progettazione sono classificati tra le spese di personale (spesa corrente), mentre l'acquisto di macchinari necessari al personale che provvede alla progettazione è classificato tra gli "Impianti e Macchinari" (spese di investimento).

(178) In contabilità economico patrimoniale, per la registrazione delle spese di progettazione si rinvia al paragrafo 6.1.2 del principio applicato della contabilità economico patrimoniale e all'OIC 16. Per la registrazione e la capitalizzazione delle immobilizzazioni in corso in contabilità economico patrimoniale si rinvia all'esempio n. 3 dell'Appendice tecnica del principio applicato della contabilità economico patrimoniale.

(179) Gli incentivi per funzioni tecniche ex *art. 113 del d.lgs. 50/2016* sono registrati nel medesimo capitolo di spesa previsto per i singoli lavori ai sensi del comma 5-bis dello stesso articolo; cfr. delibera Corte dei conti n. 6/SEZAUT/2018/QMIG del 10 aprile 2018.

(180) L'ultimo periodo del comma 3 dell' *articolo 21 del d.lgs. 50 del 2016* stabilisce che "Ai fini dell'inserimento nel programma triennale, le amministrazioni aggiudicatrici approvano preventivamente, ove previsto, il documento di fattibilità delle alternative progettuali, di cui all'articolo 23, comma 5."

(181) L' *art. 21, comma 3, del d.lgs. 50 del 2016* prevede che "Il programma triennale dei lavori pubblici e i relativi aggiornamenti annuali contengono i lavori il cui valore stimato sia pari o superiore a 100.000 euro e indicano, previa attribuzione del codice unico di progetto di cui all' *articolo 11, della legge 16 gennaio 2003, n. 3* , i lavori da avviare nella prima annualita', per i quali deve essere riportata l'indicazione dei mezzi finanziari stanziati sullo stato di previsione o sul proprio bilancio, ovvero disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici".

(182) L'art. 3, comma 6, del DM Programmazione prevede che "Per ciascun lavoro di cui al comma 1, nel programma triennale è riportato l'importo complessivo stimato necessario per la realizzazione di detto lavoro, comprensivo del le forniture e dei servizi connessi alla realizzazione dello stesso, inseriti nella programmazione biennale di cui all'articolo 6. Nell'elenco annuale per ciascun lavoro è riportato l'importo complessivo del relativo quadro economico".

(183) Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

(184) Salvo i casi di esecuzione anticipata di cui all' *art. 32, comma 13, del d.lgs. n. 50 del 2016,* nei quali l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione.

(185) Gli incentivi per funzioni tecniche ex *art. 113 del d.lgs. 50/2016 s* ono registrati nel medesimo capitolo di spesa previsto per i singoli lavori ai sensi del comma 5-bis dello stesso articolo; cfr. delibera Corte dei conti n. 6/SEZAUT/2018/QMIG del 10 aprile 2018.

(186) Per procedura formalmente attivata si intende:

a. la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara;

b. la pubblicazione di un avviso di preinformazione, che soddisfi le condizioni di cui all' *articolo 70, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50* , cui ha fatto seguito la trasmissione dell'invito a confermare interesse, secondo quanto previsto dall' *articolo 75 del d.lgs. 50 del 2016* ;

c. la trasmissione agli operatori economici selezionati dell'invito a presentare le offerte oggetto della negoziazione, contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta, nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara previsto dall' *articolo 63 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50* .

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(187) Nel caso in cui la copertura dell'intervento sia costituita dal saldo positivo di parte corrente si rinvia al paragrafo 5.4.7.
(188) Per procedura formalmente attivata si intende:
a. la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara;
b. la pubblicazione di un avviso di preinformazione, che soddisfi le condizioni di cui all' *articolo 70, commi 2 e 3, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50* , cui ha fatto seguito la trasmissione dell'invito a confermare interesse, secondo quanto previsto dall' *articolo 75 del d.lgs. 50 del 2016* ;
c. la trasmissione agli operatori economici selezionati dell'invito a presentare le offerte oggetto della negoziazione, contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta, nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara previsto dall' *articolo 63 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50* ;
(189) Salvo i casi di esecuzione anticipata di cui all' *articolo 32, comma 13 , del d.lgs. n. 50 del 2016* , nei quali l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione;
(190) Le risorse comunitarie sono classificate come Trasferimenti da UE o come trasferimenti da altra Amministrazione pubblica nel rispetto del principio generale per il quale i trasferimenti sono registrati con imputazione alla voce del piano dei conti che indica il soggetto che ha effettivamente erogato le risorse.
(191) Gli stanziamenti riguardanti le partite di giro non svolgono la funzione di vincolo, pertanto, in caso di incapienza degli stanziamenti, gli impegni possono essere registrati anche senza effettuare le variazioni. In ogni caso è opportuno effettuare le variazioni di bilancio, anche dopo la registrazione degli impegni, anche successivamente la registrazione dell'operazione.
(192) 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.
(193) Le indicazioni riguardanti la codifica SIOPE devono essere aggiornate al *decreto MEF del 9 giugno 2016* , che ha adeguato la codifica SIOPE degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali in contabilità finanziaria al piano dei conti integrato, in attuazione dell' *articolo 8 del decreto legislativo n. 118 del 2011* . Dal 2017 il codice SIOPE E2102 è sostituito dal codice E.2.01.01.01.001, e il codice SIOPE U1570 è sostituito dal codice U.1.04.01.01.001.
(194) Si fa riferimento alla verifica preventiva della progettazione di cui all'articolo 26 del D.Lgs. n. 50 del 2016.
(195) L'addebito diretto SEPA (SEPA Direct Debit) è uno strumento di pagamento di base per disporre incassi in euro all'interno della SEPA sulla base di un accordo preliminare (mandato) tra creditore e debitore che consente di addebitare in modo automatico il conto del debitore. Per approfondimenti si veda http://www.sepaitalia.eu/welcome.asp?Page= 2392& chardim= 0& a= a& langid= 1.
(196) Gli stanziamenti riguardanti le partite di giro non svolgono la funzione di vincolo, pertanto, in caso di incapienza degli stanziamenti, gli impegni possono essere registrati anche senza effettuare le variazioni. In ogni caso è opportuno effettuare le variazioni di bilancio, anche dopo la registrazione degli impegni, anche successivamente la registrazione dell'operazione.
(197) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. a), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* e modificato dall' *art. 1, comma 509, L. 23 dicembre 2014, n. 190* , a decorrere dal 1° gennaio 2015, dall' *art. 2, comma 1, lett. da a) a l), Decreto 20 maggio 2015* e dall' *art. 3, comma 1, lett. da a) a g), Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall' *art. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale ultima disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* . Successivamente, il presente allegato è stato modificato dall' *art. 2, comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), b), c), nn. 1) e 2), e d), nn. 1) e 2), Decreto 30 marzo 2016* , a decorrere dal 22 aprile 2016, dall' *art. 2, comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), b), c), d), nn. 1) e 2) ed e), Decreto 4 agosto 2016* , a decorrere dal 23 agosto 2016, dall' *art. 1, lett. a) e b), Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017, dall' *art. 6-ter, comma 1, D.L. 20 giugno 2017, n. 91* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 3 agosto 2017, n. 123* , dall' *art. 1, comma 1, lett. a) e b), Decreto 11 agosto 2017* , a decorrere dal 9 settembre 2017, dall' *art. 1, comma 1, lett a) e b), Decreto 4 dicembre 2017* , dall' *art. 1, comma 882, L. 27 dicembre 2017, n. 205* , a decorrere dal 1° gennaio 2018, dall' *art. 2, comma 1, lett. da a) a d), Decreto 29 agosto 2018* , a decorrere dal 14 settembre 2018, dall' *art. 3, comma 1, lett. da a) a jj), Decreto 1° marzo 2019* , a decorrere dal 26 marzo 2019, dall' *art. 3, comma 1, lett. da a) ad l), Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 23 agosto 2019, dall' *art. 2, comma 1, lett. da a) a i), Decreto 7 settembre 2020* , a decorrere dal 2 ottobre 2020, dall' *art. 1, comma 787, lett. b), L. 30 dicembre 2020, n. 178* , a decorrere dal 1° gennaio 2021, e dall' *art. 3, comma 1, lett. a), b), c), d), e) e f), Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere dal 16 settembre 2021; vedi inoltre quanto disposto dall' *art. 3, comma 2, del medesimo Decreto 1 settembre 2021* . Infine, il presente allegato è stato così modificato dall' *art. 2, comma 1, Decreto 2 agosto 2022* , a decorrere dal 18 agosto 2022.
(198) NDR: In G.U. è riportato il seguente riferimento normativo non corretto: «legge 6 giugno 2013, n. 4».
(199) In deroga a quanto disposto dai paragrafi 9.2.5 e 9.2.14 del presente allegato vedi l' *art. 12-ter, comma 1, D.L. 22 aprile 2021, n. 52* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 17 giugno 2021, n. 87* , e in deroga a quanto disposto dal presente allegato vedi gli *artt. 15, comma 4-bis* , e *55, comma 1, lett. a), n. 4), D.L. 31 maggio 2021, n. 77* , convertito, con modificazioni, dalla *L. 29 luglio 2021, n. 108* .

Allegato 4/3 (213)

In vigore dal 18 agosto 2022
Allegato n. 4/3
al D.Lgs 118/2011
PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE DEGLI ENTI IN CONTABILITA' FINANZIARIA

1. Definizione

L'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Nell'ambito di tale sistema integrato, la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria) al fine di:
- predisporre il conto economico per rappresentare le "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, e per alimentare il processo di programmazione;
- consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione);
- permettere l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;
- consentire la verifica nel corso dell'esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

Le transazioni delle pubbliche amministrazioni che si sostanziano in operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) danno luogo a costi sostenuti e ricavi conseguiti, mentre quelle che non consistono in 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.

2. Principio della competenza economica

Il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi.
La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) 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).
I proventi correlati all'attività istituzionale sono di competenza economica dell'esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:
- è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi dall'amministrazione pubblica;
- l'erogazione del bene o del servizio è già avvenuta, cioè si è concretizzato il passaggio sostanziale (e non formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

I proventi, acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell'amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento), qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.
I proventi da trasferimenti a destinazione vincolata correnti e le imposte di scopo sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. Per i proventi/trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l'imputazione, per un importo proporzionale all'onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento). 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.
Gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Per gli oneri derivanti dall'attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:
- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento;
- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

In particolare quando:
a) i beni ed i servizi, che hanno dato luogo al sostenimento di costi in un esercizio, esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, o la loro futura utilità non sia identificabile o valutabile;
b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei beni e dei servizi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
c) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità dei beni e dei servizi, il cui costo era imputato economicamente all'esercizio su base razionale e sistematica, non risultino più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

I componenti economici positivi devono, quindi, essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica.
Ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, in occasione delle scritture di assestamento si considerano, a titolo di esempio, i seguenti componenti positivi e negativi:
a) le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
b) 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;
c) le perdite di competenza economica dell'esercizio;
d) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
e) le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
f) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;
g) 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).

3. La misurazione dei componenti del risultato economico

Per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio.
Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.
Costituiscono eccezione a tale principio:
- i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno della spesa;
- le entrate dei titoli 5 "Entrate da riduzione di attività finanziaria", 6 "Accensione di prestiti", 7 "Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere" e 9 "Entrate per conto terzi e partite di giro", il cui accertamento non determina la rilevazione di ricavi. L'accertamento delle entrate dei titoli 5 "Entrate da riduzione di attività finanziaria" e 9 "Entrate per conto terzi e partite di giro" determina solo la rilevazione di crediti. Gli accertamenti delle entrate del titolo 6 "accensione di prestiti" e da riduzione di depositi bancari non determinano la registrazione di crediti dell'ente nelle scritture della contabilità economico patrimoniale.
- le spese del titolo 3 "Spese per incremento attività finanziarie", 4 "Rimborso Prestiti", 5 "Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere" e 7 "Uscite per conto terzi e partite di giro", il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi, escluse le concessioni di crediti e l'incremento dei depositi bancari il cui impegno non determina neanche la registrazione di debiti dell'ente;
- le entrate e le spese relative al credito IVA e debito IVA, il cui accertamento e impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti;
- gli accertamenti effettuati a valere della voce del piano finanziario E.3.05.99.02.001 «Fondi incentivanti il personale (*art. 113 del decreto legislativo n. 50/2016*) che non determinano la formazione di ricavi, e la liquidazione degli impegni correlati a tale entrate, assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti gli incentivi tecnici e il fondo risorse finanziarie di cui all' *art. 113, comma 2, del decreto legislativo n. 50 del 2016* , che non determina la formazione di costi;
- gli accertamenti derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3 relativi a entrate di competenza economica di esercizi precedenti non determinano la formazione di ricavi/proventi negli esercizi di imputazione delle entrate rateizzate. La rateizzazione dei crediti non incide sulla competenza economica dei relativi ricavi/proventi.

Inoltre, per quanto riguarda la variazione di crediti e debiti:
- la riduzione di depositi bancari è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari;
- l'incremento dei depositi bancari è rilevato in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari;
- con riferimento ai titoli delle entrate 5, 6 e 7, e delle spese 3, 4 e 5, 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);
- anche gli accertamenti derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3 registrati nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi costituiscono crediti dell'ente (e gli accertamenti imputati all'esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti non determinano la formazione di ricavi e di nuovi crediti).

La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria (allegato n. 1 di cui al presente decreto) è il presupposto indispensabile per una corretta rilevazione e misurazione delle variazioni economico-patrimoniali occorse durante l'esercizio e per consentire l'integrazione dei due sistemi contabili.
L'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale è favorita anche dall'adozione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico senza alcun aggravio per l'operatore. Al riguardo, la matrice di correlazione pubblicata nel sito Arconet costituisce un prezioso strumento di riferimento non obbligatorio. Per garantire il rispetto del principio della contabilità economico patrimoniale potrebbe essere necessario derogare alla matrice.

4. I Componenti del conto economico

Componenti economici positivi:

4.1 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. Le imposte di scopo sono imputate economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o alla società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi".

4.2 Proventi da fondi perequativi. La voce comprende i proventi di natura tributaria derivanti dai fondi perequativi di competenza economica dell'esercizio, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.

4.3 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. I trasferimenti a destinazione vincolata correnti si imputano all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

4.4.1 Contributi agli investimenti. Rileva i proventi derivanti da contributi agli investimenti di competenza economica dell'esercizio. Sono di competenza economica dell'esercizio i proventi derivanti da contributi agli investimenti destinati alla concessione di contributi agli investimenti a favore di altri enti, che costituiscono un onere di competenza economica del medesimo esercizio. I proventi riguardanti i contributi agli investimenti ricevuti nel corso dell'esercizio destinati alla concessione di contributi a terzi che non sono di competenza economica dell'esercizio sono sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato e imputato. Negli esercizi successivi, il risconto passivo (provento sospeso), originato dalla sospensione dal contributo in conto investimenti è ridotto a fronte della rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) di importo corrispondente agli oneri per i contributi agli investimenti correlati di competenza di ciascun esercizio. Sono di competenza economica dell'esercizio in cui sono stati acquisiti, i proventi derivanti dai contributi ricevuti negli esercizi successivi alla registrazione degli oneri riguardanti i correlati contributi agli investimenti.

4.4.2 Quota annuale di contributi agli investimenti. Rileva la quota di competenza dell'esercizio di contributi agli investimenti accertati dall'ente, destinati alla realizzazione di investimenti diretti, interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato. La quota di competenza dell'esercizio è definita in conformità con il piano di ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce e rettifica indirettamente l'ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce. Pertanto, annualmente il risconto passivo (provento sospeso), originato dalla sospensione dal contributo in conto investimenti ottenuto dall'ente, è ridotto a fronte della rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato. In tal modo, l'effetto sul risultato di gestione della componente economica negativa (ammortamento) è «sterilizzato» annualmente mediante l'imputazione della componente economica positiva (quota annuale di contributi agli investimenti). Si precisa che l'imputazione della quota annuale di contribuiti agli investimenti è proporzionale al rapporto tra l'ammontare del contributo agli investimenti ottenuto ed il costo di acquisizione del cespite. Più precisamente, nell'ipotesi in cui il contributo finanzia il 100% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 100% della quota annuale di ammortamento del cespite, se il contributo finanzia il 70% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 70% della quota annuale di ammortamento del cespite ecc.

4.5 Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. Vi rientrano i ricavi/proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio, nonché i ricavi/proventi dalla vendita di beni. Gli accertamenti dei ricavi e proventi dalla vendita di beni e servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio (comprensivi di IVA, esclusi i ricavi riguardanti le gestioni commerciali), fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, il debito IVA nei confronti dell'Erario non è compreso nei ricavi. In attesa dell'emissione della fattura, non possono essere registrati il debito per l'IVA e il credito nei confronti degli utenti, e la voce di contropartita dei ricavi registrati al netto di IVA è costituita dalle «Fatture da emettere». Le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico ed extracontabilmente, di separare l'IVA dall'importo dell'entrata registrata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di contabilizzarla a seguito dell'emissione della fattura.

4.6 Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle rimanenze iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. 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 del codice civile. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. a).

4.7 Variazione dei lavori in corso su ordinazione. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione ed il valore delle rimanenze iniziali relative a lavori in corso su ordinazione. La valutazione del valore delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito, si veda anche il punto 6.2 lett.a) del

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino.
4.8 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni. L'incremento del valore dell'immobilizzazione in corso è pari alla differenza tra il valore finale ed il valore iniziale dell'immobilizzazione in corso e corrisponde alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativi ai fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.
Ai fini della valutazione del valore finale delle rimanenze di lavori in corso di ordinazione si rimanda al punto 6.1.1. lettera e) per le immobilizzazioni immateriali ed al punto 6.1.2 lettera e) per le immobilizzazione materiali e all'appendice del presente documento.
4.9 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. Gli accertamenti dei ricavi di gestione patrimoniale 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 eventuali ratei attivi e risconti passivi. Ad esempio, eventuali ricavi rilevati in corrispondenza ad incassi anticipati di proventi patrimoniali devono essere sospesi per la parte di competenza economica di successivi esercizi. Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di ricavi affluiti, in precedenza, nei risconti passivi.
4.10 Eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi (ad esempio, una concessione pluriennale incassata anticipatamente per l'importo complessivo della concessione o per importi relativi a più esercizi). Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi.
4.11 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. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi. Comprende, inoltre, i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività fiscalmente rilevanti. Comprende, altresì, i ricavi, derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato (cd. 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.
Componenti economici negativi
4.12 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. Nel corso dell'esercizio i costi sono rilevati in corrispondenza alla liquidazione della spesa per l'acquisto dei beni (comprensivo di IVA, esclusi i costi riguardanti le gestioni commerciali), 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. Le modalità di contabilizzazione della scissione dei pagamenti (split payment) di cui all' *art. 1, comma 629* , della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono indicate nell'esempio n. 11. 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. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA a credito e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo. Ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante l'inversione contabile dell'IVA (reverse charge), le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di registrare l'IVA a debito di importo pari all'IVA a credito, secondo le modalità indicate nell'esempio n. 12.
4.13 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, 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 . Nel corso dell'esercizio i costi sono rilevati in corrispondenza alla liquidazione della spesa per l'acquisto dei beni (comprensivo di IVA, esclusi i costi riguardanti le gestioni commerciali), 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. Le modalità di contabilizzazione della scissione dei pagamenti (split payment) di cui all' *art. 1, comma 629* , della legge 23 dicembre 2014, n. 190, sono indicate nell'esempio n. 11. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo. Ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante l'inversione contabile dell'IVA (reverse charge), le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di registrare l'IVA a debito di importo pari all'IVA a credito, secondo le modalità indicate nell'esempio n. 12.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

4.14 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
4.15 Trasferimenti correnti. Questa voce 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 da enti che operano per la popolazione ed il territorio. Pertanto, la liquidazione di spese per trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche e a privati costituisce un onere di competenza dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate nella contabilità finanziaria.
4.16 Contributi agli investimenti. Questa voce comprende i contributi agli investimenti che costituiscono costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate in contabilità finanziaria
4.17 Personal *e.* In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, gli accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), 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, ad esempio, da arretrati (compresi quelli contrattuali), che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari", e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".
4.18 Quote di ammortamento dell'esercizio. Vanno incluse tutte le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale. 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 obsolescenza. 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.
Se il costo del terreno include costi di bonifica, tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi.
Ai fini dell'ammortamento, i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente.
Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare, all'atto della dismissione, la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati, per ciascun bene, l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene, ed il fondo di ammortamento dell'esercizio . Ove si verifichi la perdita totale del valore del bene ammortizzabile, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.
Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze-Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti, di seguito riportati per le principali tipologie di beni:

Tipologia beni	***Coefficiente annuo***	***Tipologia beni***	***Coefficiente 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	2%		
istituzionale			

Gli enti hanno la facoltà di applicare percentuali di ammortamento maggiori di quelle sopra indicate, in considerazione della vita utile dei singoli beni.
La tabella sopra riportata non prevede i beni demaniali e i beni immateriali.
Ai fabbricati demaniali si applica il coefficiente del 2% , agli altri beni demaniali si applica il coefficiente del 3% . Alle infrastrutture demaniali e non demaniali si applica il coefficiente del 3% , ai beni immateriali si applica il coefficiente del 20% .
Fermo restando il principio generale in base al quale l'ammortamento va commisurato alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanto sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data in cui il bene risulta essere pronto per l'uso.
Nel caso in cui l'ente faccia investimenti apportando miglioramenti 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 del contratto di locazione.
Oltre ai beni in locazione, sono considerati "beni di cui un ente si avvale", anche quelli oggetto di concessione amministrativa e i beni demaniali la cui gestione è trasferita ad un ente dalla legge.
Rimane in capo ai revisori dell'ente, ai quali è richiesta l'espressione di un esplicito parere, la verifica, da effettuarsi per ogni singolo caso, di una convenienza dell'ente ad apportare migliorie su beni di terzi, in uso, a qualunque titolo detenuti, tenendo in debito conto dei casi in cui la spesa è prevista come obbligatoria dalla legge.
Nel caso di immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre amministrazioni pubbliche, il costo di acquisizione dell'immobilizzazione è ammortizzato in un periodo temporale pari alla durata della concessione (se alla data della predisposizione dello stato patrimoniale la concessione è già stata rinnovata, la durata dell'ammortamento dovrà essere commisurata al periodo complessivo della concessione, incluso il rinnovo).
Nel caso in cui l'ente faccia investimenti apportando 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.
Non sono soggetti all'ammortamento i beni la cui utilizzazione non è limitata nel tempo in quanto soggetti a deperimento e consumo.
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.
Anche i materiali preziosi e i beni di valore che hanno una vita utile illimitata non devono essere ammortizzati.
Come indicato al principio 6.1.2, i beni, mobili ed immobili, qualificati come" beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del D.lgs 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio - non vengono assoggettati ad ammortamento .
Per l'ammortamento delle immobilizzazioni riguardanti la gestione sanitaria accentrata delle regioni si applicano le disposizioni del titolo secondo del presente decreto.
4.19 Svalutazione delle immobilizzazioni. Sono rilevate in tale voce le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie, ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 3 del codice civile e dei principi contabili dell'OIC in materia (n. 16, n. 24 e n. 20).
4.20 Svalutazione dei crediti di funzionamento. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'ente diversi da quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti è determinato almeno dalla differenza 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 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. In tale posta vanno inseriti anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio e ai crediti che in contabilità finanziaria sono stati accertati con imputazione agli esercizi successivi derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3.
L'accantonamento deve essere almeno pari all'importo necessario a rendere la quota del Fondo svalutazione crediti riguardante i crediti considerati ai fini del calcolo del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione pari all'importo del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione.
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.
4.21 Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo. In tale voce rientra la variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio. Tale variazione è pari alla differenza tra il valore iniziale ed il valore finale 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 del codice civile. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. g del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino. La variazione delle rimanenze è effettuata in sede di scritture di assestamento.
4.22 Accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi. Tali voci costituiscono uno dei collegamenti tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. Gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziario devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economico-patrimoniale esclusi gli accantonamenti effettuati in contabilità finanziaria in attuazione dell' *art. 21 del decreto legislativo n. 175 del 2016* e dell' *art. 1, commi 551* e *552 della legge n. 147 del 2013* (fondo società partecipate), il Fondo di garanzia debiti commerciali di cui all' *art. 1, comma 862, della legge n. 145 del 2018* e il fondo anticipazioni di liquidità (FAL). Il fondo perdite società partecipate accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria non è accantonato nelle scritture della contabilità economico patrimoniale con riferimento esclusivamente alle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto previsto dai principi 6.1.3 a) e 6.1.3 b) che produce sul risultato economico i medesimi effetti del fondo (208). Con riferimento alle partecipazioni in enti e società partecipate non valutate con il metodo del patrimonio netto il fondo perdite società partecipate deve presentare un importo almeno pari al corrispondente fondo accantonato nelle scritture della contabilità finanziaria.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

4.23 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 precedenti. Comprende i tributi diversi da imposte sul reddito e IRAP.

Proventi e oneri finanziari

4.24 Proventi da partecipazioni. Tale voce comprende:

- utili e dividendi da società controllate e partecipate. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall'articolo 11-quinquies del presente decreto ai fini del consolidato.
- avanzi distribuiti. In tale voce si collocano gli avanzi della gestione distribuiti da enti ed organismi strumentali, aziende speciali, consorzi dell'ente.
- altri utili e dividendi. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società diverse da quelle controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall'articolo 11-quinquies del presente decreto ai fini del consolidato.

4.25 Altri proventi finanziari. In tale voce si collocano gli importi relativi agli interessi attivi di competenza economica dell'esercizio, rilevati sulla base degli accertamenti dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

4.26 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.

Rettifica di valore delle attività finanziarie

4.27 In tale voce sono inserite le svalutazione 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. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione è determinato almeno dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia esigibilità, riferito ai crediti del titolo 5 accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti all'inizio dell'esercizio nello stato patrimoniale, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. Il valore così determinato è incrementato:

a) degli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio;

b) degli accantonamenti riguardanti i crediti dei titoli 5, che, in contabilità finanziaria, in ossequio al principio della competenza finanziaria potenziata, sono stati imputati su più esercizi, non concorrono alla determinazione dell'ammontare sul quale calcolare l'accantonamento di competenza dell'esercizio. Il fondo svalutazione crediti di finanziamento va rappresentato nello stato patrimoniale in diminuzione dell'attivo nelle voci riguardanti i crediti cui si riferisce. Per le rettifiche di valore dei titoli finanziari, si deve far riferimento ai numeri 3 e 4 del primo comma dell'art. 2426 del codice civile.

L'accantonamento può essere effettuato per un importo superiore a quello necessario per rendere il fondo svalutazione crediti pari 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.

Proventi ed oneri straordinari

4.28 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). 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, derivanti da 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.

4.29 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.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Si registra una insussistenza dell'attivo nel caso in cui l'amministrazione non dia corso alla realizzazione di un intervento per il quale sia stata sostenuta la relativa spesa di progettazione, registrata tra le "immobilizzazioni in corso". L'insussistenza si registra attraverso la cancellazione delle immobilizzazioni in corso concernenti i livelli di progettazione già contabilizzati:
a) in sede di rendiconto dell'esercizio in cui è stato approvato il programma triennale dei lavori pubblici nel quale l'intervento cui la progettazione si riferisce non risulta più inserito;
b) in sede di rendiconto dell'esercizio di emanazione della delibera concernente la mancata approvazione della progettazione (209);
c) in sede di rendiconto del quinto esercizio successivo a quello in cui l'ultima spesa riguardante il precedente livello progettazione sia stata liquidata (o dichiarata liquidabile), nel caso in cui non sia stata formalmente attivata la procedura riguardante l'affidamento della successiva fase di progettazione o l'affidamento della realizzazione dell'intervento (quindi l'immobilizzazione non è più in corso). La registrazione dell'insussistenza è convenzionalmente stabilita in quanto, trascorsi cinque esercizi consecutivi senza che sia proseguito l'iter di realizzazione dell'intervento, si presume che la progettazione possa aver perso stabilmente valore in termini economici salvo che venga resa dal RUP una dichiarazione che attesti, sulla base di valutazioni tecniche ed economiche, l'attualità del progetto e il mantenimento del suo valore economico, anche in considerazione del contesto cui l'opera si riferisce;
d) in sede di rendiconto dell'esercizio in cui l'incarico di progettazione in corso di esecuzione è stato formalmente sospeso con delibera dell'ente, che decide di non proseguire la realizzazione dell'intervento;
e) in sede di rendiconto del secondo esercizio successivo a quello in cui sono state liquidate (o erano liquidabili) le ultime spese previste nell'incarico di progettazione in corso di esecuzione, se non sono state effettuate le attività successive previste contrattualmente (progettazione di fatto sospesa).
La registrazione dell'insussistenza è convenzionalmente stabilita in quanto, trascorsi due esercizi consecutivi senza che sia proseguita l'attività di realizzazione della progettazione, si presume che la voce del patrimonio "immobilizzazione in corso" possa aver perso stabilmente valore in termini economici salvo che venga approvata una delibera di Giunta che attesti l'attualità dell'interesse a portare a termine la progettazione e a dare corso ai lavori oggetto della progettazione. La delibera deve altresì indicare i tempi previsti di aggiornamento del cronoprogramma riguardante la progettazione e l'avvio dell'opera.
4.30 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.
4.31 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.
4.32 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.
4.33 Altri oneri e costi straordinari. 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
4.34 Altri proventi e ricavi straordinari. 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
4.35 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).
4.36 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. In generale la variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo il caso errori dello stato patrimoniale iniziale. Nel caso di errori dello stato patrimoniale iniziale 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.
5. Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale.
La determinazione del risultato economico implica un procedimento di analisi della competenza economica dei costi/oneri e dei ricavi/proventi rilevati nell'esercizio per individuare i componenti economici positivi e negativi di competenza dell'esercizio o del periodo oggetto di interesse.
A tal scopo, al termine del periodo amministrativo e alle scadenze previste dalle esigenze conoscitive della finanza pubblica, i costi/ricavi, e gli oneri/proventi rilevati nel corso dell'esercizio sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese (impegno nel caso di trasferimenti) registrate in contabilità finanziaria, sono oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento (scritture di assestamento economico).
Nell'ambito delle scritture di assestamento economico sono registrati anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione pervenuta all'ente.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Considerato che rinviare alla fine dell'esercizio, solo alle scritture di assestamento, la rilevazione degli effetti economici delle operazioni verificatosi nel corso della gestione, rischia di vanificare l'intento del legislatore, si richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la "ricostruzione" delle scritture alla fine dell'esercizio.
A tal fine si ritiene opportuno che le procedure informatiche prevedano che, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa (fatte salve le eccezioni già richiamate in precedenza), sia possibile indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito).
In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria. Sulla base dell'esercizio indicato, le procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).
Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, è necessario assimilare le spese liquidabili di cui al principio applicato della contabilità finanziaria n. 6.1 alle spese liquidate cui sono correlati i costi di competenza dell'esercizio. Pertanto, in corrispondenza agli impegni liquidabili che nella contabilità finanziaria, in quanto esigibili, sono considerati di competenza finanziaria dell'esercizio in cui la prestazione è stata resa, nella contabilità economico patrimoniale, è effettuata la registrazione "Merci c/acquisto a fatture da ricevere", che consente di attribuire il costo dei beni e delle prestazioni rese nell'esercizio, ancorché non liquidate, alla competenza economica dell'esercizio.
I crediti e i debiti di funzionamento sono costituiti dai residui attivi e passivi dell'esercizio considerato cui bisogna aggiungere i crediti ed i debiti corrispondenti agli accertamenti ed agli impegni assunti negli esercizi del bilancio pluriennale successivi a quello in corso cui corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate per le quali il servizio è stato già reso o è avvenuto lo scambio dei beni, esigibili negli esercizi successivi.
Ad esempio, gli accertamenti pluriennali derivanti dalla rateizzazione di crediti tributari e gli impegni pluriennali determinati dalla rateizzazione di debiti relativi a prestazioni rese. Per la determinazione dei crediti e dei debiti di finanziamento si rinvia a quanto indicato al paragrafo 6.1.3 lettera d), al paragrafo 6.2, lettera b), e al paragrafo 6.3, lettera c).

6. Gli elementi patrimoniali attivi e passivi

6.1 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.
Le immobilizzazioni 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 o di compravendita con "patto di riservato dominio" ai sensi dell'art. 1523 e seguenti del codice civile, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'amministrazione pubblica alla data della consegna e, rappresentati nello stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente. L'eccezione si applica anche nei casi di alienazione di beni con patto di riservato dominio.

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 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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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 rappresentate 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*: $V=R_n\urcorner_i$, 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 sopravvenienza 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 $V=R_n\urcorner_i$ 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 $V=R_n\urcorner_i$. 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.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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 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, 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 rappresentate 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. 42/2004 - Codice dei beni culturali e del paesaggio, 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, compresi quelli acquisiti per donazione e considerati come bene strumentale all'attività istituzionale oppure come bene non strumentale, sono contabilizzati 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 non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati, esclusi i beni librari qualificabili come "beni culturali", cui si applicano i criteri di cui alla lettera b);
d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati.
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.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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 società controllate e partecipate di cui agli articoli 11-quater e 11-quinquies del presente decreto, sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" secondo le modalità semplificate indicate nell'esempio 21. A tal fine:

la perdita d'esercizio della partecipata, per la quota di pertinenza, è portata al conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, la riduzione della partecipazione azionaria;

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, ed hanno come contropartita l'incremento della partecipazione azionaria.

Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzera. Se la partecipante è legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri.

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 società partecipate anche da altre amministrazioni pubbliche, è necessario esercitare le medesime iniziative e pressioni unitamente alle altre amministrazioni pubbliche partecipanti.

Nell'esercizio in cui non risulti possibile acquisire il bilancio di esercizio o il rendiconto (o i relativi schemi predisposti ai fini dell'approvazione) le partecipazioni in società controllate o partecipate sono iscritte nello stato patrimoniale al costo di acquisto o al metodo del patrimonio netto dell'esercizio precedente. Se non è possibile adottare il metodo del patrimonio netto dell'esercizio precedente per l'impossibilità di acquisire il bilancio o il rendiconto di tale esercizio, le partecipazioni sono iscritte al costo di acquisto; per le partecipazioni che non sono state oggetto di operazioni di compravendita cui non è possibile applicare il criterio del costo, si adotta il metodo del «valore del patrimonio netto» dell'esercizio di prima iscrizione nello stato patrimoniale della capogruppo. Nel rispetto del principio contabile generale n. 11. della continuità e della costanza di cui all'allegato n. 1, l'adozione del criterio del costo di acquisto (o del metodo del patrimonio netto dell'esercizio di prima iscrizione nello stato patrimoniale) diventa definitiva. Nell'ambito delle scritture di assestamento dell'esercizio di prima applicazione del criterio del costo di acquisto alle partecipazioni di controllo valutate al patrimonio netto nell'ultimo rendiconto della gestione:

1) se il costo di acquisto della partecipazione è superiore al valore della corrispondente quota del patrimonio netto risultante dall'ultimo rendiconto approvato, la differenza positiva (che non corrisponde ad effettive attività recuperabili, ma a probabili perdite future), è imputata ad incremento del valore della partecipazione e in contropartita ad incremento del Fondo perdite società partecipate, indicandone le ragioni nella nota integrativa (210);

2) se il costo di acquisto della partecipazione è inferiore al valore della corrispondente quota del patrimonio netto iscritto nell'ultimo rendiconto approvato, per la differenza nel conto economico sono registrati oneri derivanti da Svalutazioni di partecipazioni, indicandone le ragioni nella nota integrativa. In alternativa, è possibile ridurre le riserve del patrimonio netto vincolate all'utilizzo del metodo del patrimonio (211).

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. 17, "Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto" e n. 21, "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.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) Partecipazioni non azionarie. I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni. Pertanto, anche le partecipazioni in enti, pubblici e privati, controllati e partecipati, sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto", salvo i casi in cui non risulti possibile acquisire il bilancio di esercizio o il rendiconto (o i relativi schemi predisposti ai fini dell'approvazione), nei quali la partecipazione è iscritta nello stato patrimoniale al costo di acquisto o al metodo del patrimonio netto dell'esercizio precedente. Se non è possibile adottare il metodo del patrimonio netto dell'esercizio precedente per l'impossibilità di acquisire il bilancio o il rendiconto di tale esercizio, le partecipazioni sono iscritte al costo di acquisto; per le partecipazioni che non sono state oggetto di operazioni di compravendita cui non è possibile applicare il criterio del costo, si adotta il metodo del «valore del patrimonio netto» dell'esercizio di prima iscrizione nello stato patrimoniale della capogruppo. L'eventuale perdita d'esercizio della partecipata, derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, è imputata nel conto economico, per la quota di pertinenza, secondo il principio di competenza economica, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, la riduzione della partecipazione non azionaria. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto sono iscritti in una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio, ed hanno come contropartita l'incremento della partecipazione. Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzera. Se la partecipante è legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri. Sono iscritte nello stato patrimoniale anche le partecipazioni al fondo di dotazione di enti istituiti senza conferire risorse, in quanto la gestione determina necessariamente la formazione di un patrimonio netto attivo o passivo. Nel caso in cui il valore della partecipazione diventi negativo per effetto di perdite, la partecipazione si azzera. Se la partecipante è legalmente o altrimenti impegnata al sostenimento della partecipata, le perdite ulteriori rispetto a quelle che hanno comportato l'azzeramento della partecipazione sono contabilizzate in un fondo per rischi ed oneri. In deroga ai documenti OIC n. 17 e n. 21 le partecipazioni e i conferimenti al fondo di dotazione di enti che non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante, sono rappresentate tra le immobilizzazioni finanziarie dell'attivo patrimoniale e, come contropartita, per evitare sopravvalutazioni del patrimonio, una quota del patrimonio netto è vincolata come riserva non disponibile. In caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato, per lo stesso importo si riducono le partecipazioni tra le immobilizzazioni patrimoniali e la quota non disponibile del patrimonio netto dell'ente. In attuazione dell'art. 11, comma 6, lettera a), del presente decreto, la relazione sulla gestione allegata al rendiconto indica il criterio di valutazione adottato per tutte le partecipazioni azionarie e non azionare in enti e società controllate e partecipate (se il costo storico o il metodo del patrimonio netto). La relazione illustra altresì le variazioni dei criteri di valutazione rispetto al precedente esercizio.

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 l fine, nel piano patrimoniale del piano dei conti integrato sono previsti i seguenti conti:

1.2.3.02.04.06.001	Derivati da ammortamento,
1.2.3.02.04.06.002	Entrate derivanti dalla estinzione anticipata di derivati da ammortamento,
2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento,
2.4.7.04.16.01.002	Spese derivanti dalla estinzione anticipata di derivati da ammortamento.

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	Entrate per chiusura anticipata di operazioni in essere,
3.1.1.99.04.002	Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere.

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	Flussi periodici netti in entrata,
3.2.3.06.02.001	Entrate per chiusura anticipata di operazioni in essere,
3.1.1.99.04.001	Flussi periodici netti in uscita,

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

3.1.1.99.04.002 Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere.

6.2 Attivo circolante.

a) 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 costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato (art. 2426, n. 9, codice civile).

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 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.

c) 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.

d) Le Disponibilità liquide

Nel piano dei conti patrimoniale le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci:

- 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, unitariamente alla contabilità speciale di tesoreria unica presso la Banca d'Italia. In altre parole, per l'ente, le disponibilità liquide versate nel conto corrente bancario di tesoreria e nella contabilità speciale di tesoreria unica costituiscono un unico fondo, al quale si versa e si preleva. E' il tesoriere che gestisce i versamenti e i prelievi tra i due conti (non oggetto di rilevazione contabile da parte dell'ente);
- altri depositi bancari e postali;
- Assegni;
- Denaro e valori in cassa.

Le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci: conto di tesoreria (distinto in istituto tesoriere e presso la Banca d'Italia), altri depositi bancari e postali, Cassa (la voce "cassa" è attivata in eventuali bilanci infrannuali).

Ai fini dell'esposizione nello stato patrimoniale, la voce "Istituto tesoriere" indica le sole disponibilità liquide effettivamente giacenti presso il tesoriere, mentre la voce "presso la Banca d'Italia" indica le disponibilità giacenti nella Tesoreria statale. Considerato che la voce del piano dei conti patrimoniale "istituto tesoriere" registra indistintamente i movimenti nel conto di tesoreria bancario e nella contabilità speciale di TU, la

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

ripartizione del conto tra le due voci del piano dei conti patrimoniale è effettuata sulla base di dati extra-contabili.
Nell'Attivo dello Stato Patrimoniale le disponibilità liquide sono rappresentate dal saldo dei depositi bancari, postali e dei conti accessi presso la Tesoreria Statale intestati all'amministrazione pubblica alla data del 31 dicembre.
Per un principio di sana gestione, alla fine dell'esercizio le disponibilità giacenti presso i conti correnti e di deposito postali o riguardanti i fondi economali, intestati all'ente devono confluire nel conto principale di tesoreria intestato all'ente.
L'attività di regolarizzazione dei sospesi formatisi 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 tassa 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'articolo 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'articolo 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)

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.

e) 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).
Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui ricavo/provento deve essere imputato.
Non costituiscono ratei attivi quei trasferimenti con vincolo di destinazione che, dovendo dare applicazione al principio dell'inerenza, si imputano all'esercizio in cui si effettua il relativo impiego.
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.
La determinazione dei risconti attivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.
In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi ed i costi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti attivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

6.3 Patrimonio netto
Per la definizione 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.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Il patrimonio netto, pari alla differenza tra le attività e le passività dello stato patrimoniale, è articolato nelle seguenti poste:
a) fondo di dotazione;
b) riserve;
c) risultato economico dell'esercizio;
d) risultati economici di esercizi precedenti;
e) riserve negative per beni indisponibili.
Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente, e può assumere solo valore positivo o pari a 0.
Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante conferimenti in denaro o natura, destinazione dei risultati economici positivi di esercizio e delle riserve disponibili sulla base di delibera del Consiglio.
Le riserve del patrimonio netto di cui alla lettera b) possono assumere solo valore positivo o pari a 0 e sono distinte in riserve disponibili e indisponibili.
Le riserve disponibili costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio.
Le riserve disponibili sono utilizzate anche per dare copertura alle voci negative del patrimonio netto, prioritariamente alle "riserve negative per beni indisponibili" di cui alla lettera e), salvo quanto previsto per le riserve da permessi di costruire.
Le riserve disponibili sono costituite da:
1) "riserve di capitale" formatesi a seguito della rivalutazione dei beni in occasione della predisposizione del primo stato patrimoniale "armonizzato" e nei casi previsti dalla legge;
2) "riserve da permessi di costruire", solo per i comuni, di importo pari alle entrate da permessi di costruire che non sono state destinate al finanziamento:
delle spese correnti;
di opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile.
Tali riserve, se non sono state utilizzate per la copertura di perdite o per la costituzione di riserve indisponibili, sono ridotte a seguito dell'iscrizione nell'attivo patrimoniale delle opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile finanziate dai permessi di costruire e della costituzione delle relative "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali", (rinvio all'esempio n. 18).
La quota parte delle "riserve da permessi da costruire" da destinare al finanziamento di opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile può non essere utilizzata per la costituzione di riserve indisponibili o per la copertura della voce "riserve negative per beni indisponibili" e del valore della voce Risultati economici di esercizi precedenti se assume valore negativo.
3) "Altre riserve disponibili" previste dallo statuto e/o derivanti da decisioni di organi istituzionali dell'ente.
Le riserve indisponibili, istituite a decorrere dal 2017 rappresentano la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite, e sono costituite da:
1) "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali", di importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, variabile in conseguenza, ad esempio, dell'ammortamento e dell'acquisizione o dismissione di beni.
I beni demaniali e patrimoniali indisponibili sono definiti dal *codice civile, all'art. 822* e ss. Sono indisponibili anche i beni, mobili ed immobili, qualificati come" beni culturali" ai sensi dell' *art. 2 del decreto legislativo n. 42/2004* - Codice dei beni culturali e del paesaggio che, se di proprietà di enti strumentali degli enti territoriali, non sono classificati tra i beni demaniali e i beni patrimoniali indisponibili.
Tali riserve sono utilizzate in caso di cessione dei beni, effettuate nel rispetto dei vincoli previsti dall'ordinamento. Per i beni demaniali e patrimoniali soggetti ad ammortamento, nell'ambito delle scritture di assestamento, la riserva indisponibile è ridotta annualmente per un valore pari all'ammortamento di competenza dell'esercizio, incrementando le riserve disponibili o la voce Risultati economici di esercizi precedenti, dopo avere dato copertura alle "riserve negative per beni indisponibili" e alle perdite di esercizio. Per le modalità di costituzione e utilizzo di tali riserve si rinvia all'esempio n. 14;
2) "altre riserve indisponibili", costituite:
a. a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante. Tali riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato. Per le modalità di costituzione e utilizzo di tali riserve si rinvia all'esempio n. 13;
b. dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.
Nella voce risultato economico dell'esercizio di cui alla lettera c), che può assumere valore positivo o negativo, si iscrive il risultato dell'esercizio che emerge dal conto economico. Il Consiglio destina il risultato economico positivo al fondo di dotazione o alle "altre riserve disponibili", dopo avere dato copertura, in primo luogo alle riserve negative per beni indisponibili e poi alla voce Risultati economici di esercizi precedenti, se negativa.
In caso di risultato economico negativo, l'amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'amministrazione:
sulle cause che hanno determinato la formazione della perdita;
sui casi in cui il risultato negativo sia stato determinato dall'erogazione di contributi agli investimenti finanziati da debito, erogati per favorire la realizzazione di infrastrutture nel territorio. Tale informativa può essere estesa ai risultati economici negativi di esercizi precedenti;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio.
In particolare, l'eventuale perdita risultante dal Conto economico deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione e le riserve indisponibili, riducendo la voce Risultati economici di esercizi precedenti se positiva e, successivamente le riserve disponibili positive. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione e le riserve indisponibili) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte residuale è rinviata agli esercizi successivi (Risultati economici di esercizi precedenti con valore negativo) al fine di assicurarne la copertura.
Nella voce Risultati economici di esercizi precedenti di cui alla lettera d), che può assumere valore positivo o negativo, si iscrivono sia i risultati economici positivi degli esercizi precedenti che con delibera consiliare non sono stati accantonati nelle riserve o portati ad incremento del fondo di dotazione, sia le perdite degli esercizi precedenti non ripianate.
Alla copertura del valore negativo dei "Risultati economici di esercizi precedenti" si provvede, dopo aver dato copertura alle "riserve negative per beni indisponibili", utilizzando i risultati economici positivi e le riduzioni delle riserve indisponibili derivanti dalla diminuzione di attività patrimoniali riguardanti beni indisponibili (ad esempio per ammortamento o a seguito del passaggio del bene al patrimonio disponibile).
La voce "riserve negative per beni indisponibili" di cui alla lettera e), che può assumere solo valore negativo, è utilizzata quando la voce "risultati economici di esercizi precedenti" e le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione o l'incremento delle riserve indisponibili. Non può assumere un valore superiore, in valore assoluto, all'importo complessivo delle riserve indisponibili.
La prima adozione dell'aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato che ha istituito le nuove voci relative alle riserve negative per beni indisponibili e la prima applicazione del principio contabile che ha individuato le voci del patrimonio netto che possono assumere valore negativo sono effettuate in occasione del rendiconto 2021.
Al termine delle consuete scritture di assestamento e chiusura dell'esercizio 2021 effettuate continuando a far riferimento al piano dei conti adottato nel corso dell'esercizio 2021, dopo avere predisposto lo Stato patrimoniale 2021 con il vecchio schema (che costituisce solo un documento di lavoro) ed effettuate le necessarie verifiche, si procede alle seguenti attività che costituiscono parte integrante delle operazioni di chiusura dell'esercizio 2021:
1) nel modulo patrimoniale del piano dei conti integrato sono inseriti i seguenti due nuovi conti:
-2.1.5.01.01.01.001 "Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo"
-2.1.6.01.01.01.001 "Riserve negative per beni indisponibili";
2) il saldo del conto 2.1.2.01.03.01.001 "Avanzi (disavanzo) portati a nuovo" è stornato al conto 2.1.5.01.01.01.001 "Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo";
3) è verificata la corretta registrazione delle "riserve da permessi di costruire", che non comprendono i permessi di costruire che hanno finanziato le opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile, da iscrivere tra le "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali";
4) sono azzerati il fondo di dotazione se negativo e tutte le riserve del patrimonio netto di cui alla lettera b) che al 31 dicembre 2021 presentano importo negativo, iscrivendoli al conto 2.1.5.01.01.01.001 "Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo" salva la facoltà di cui al seguente punto, e dopo la verifica riguardante le "riserve da permessi di costruire" di cui al precedente punto;
5) le voci da azzerare possono essere stornate anche al conto 2.1.6.01.01.01.001 "riserve negative per beni indisponibili" per un importo non superiore all'ammontare complessivo delle riserve indisponibili del Patrimonio netto al 31 dicembre 2021. Tale facoltà può essere esercitata esclusivamente in sede di elaborazione del rendiconto 2021;
6) è adottato l'aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, con particolare attenzione ai raccordi alle voci del patrimonio netto;
7) è elaborato lo stato patrimoniale 2021 aggiornato al nuovo schema ai fini del rendiconto 2021, attribuendo "0" a tutte le voci del patrimonio netto della colonna 2020 salvo la voce "Totale Patrimonio netto (A)" cui è imposto l'importo dello stato patrimoniale 2020. Infatti, il nuovo principio contabile non è applicato retroattivamente a fini comparativi. Nella nota integrativa sono evidenziati gli effetti dell'adozione del nuovo schema del patrimonio netto per entrambi gli esercizi. In ogni caso gli enti possono valorizzare i dati relativi all'esercizio 2020.
Con riferimento alla prima applicazione del nuovo principio in sede di elaborazione del rendiconto 2021, si rinvia all'esempio n. 16.

6.4 Passivo

a) 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.

Fattispecie tipiche delle amministrazioni pubbliche sono rappresentate da eventuali controversie con il personale o con i terzi, per le quali occorre stanziare a chiusura dell'esercizio un accantonamento commisurato 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 danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi e oneri sono di due tipi:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

a) accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di estinzione sono indeterminati. Si tratta in sostanza di 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 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.
b) accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile, si tratta delle cosiddette "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.
Nella valutazione dei **Fondi per oneri,** occorre tenere presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza e della prudenza.

-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 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 concretizzino 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 sosterrebbe 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.).

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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, oculatezza 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 similari, 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 e 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 stanzia 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.

b) Trattamento di Fine Rapporto.

c) Debiti

c1) Debiti da finanziamento

dell'ente sono determinati dalla somma algebrica del debito all'inizio dell'esercizio più le entrate derivanti dalle accensioni di prestiti riscosse nell'esercizio meno i pagamenti per rimborso di prestiti. La voce:
comprende l'esposizione debitoria derivante dalle anticipazioni di liquidità ricevute ai sensi del *decreto-legge n. 35 del 2013* , del *decreto-legge n. 34 del 2020* e di altri provvedimenti legislativi;
non comprende il debito delle regioni per le somme anticipate dalla Tesoreria dello Stato per la sanità in attesa dell'adozione della regolazione contabile delle risorse spettanti alle regioni, da registrare alla voce D5 "Altri debiti", lettera d).

c2) 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.

c3) Debiti per trasferimenti e contributi.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

c4) Altri Debiti. Comprende il debito delle regioni per le somme anticipate dalla Tesoreria dello Stato per la sanità in attesa dell'adozione della regolazione contabile delle risorse spettanti alle Regioni.

d) 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 (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 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.

6.5 Criteri di classificazione e valutazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio

Per quanto non specificatamente previsto nel principio 6, si 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.

7. Conti d'ordine

7.1 Definizione

Anche negli enti pubblici devono essere iscritti, in calce allo stato patrimoniale, i conti d'ordine, suddivisi nella consueta triplice classificazione: rischi, impegni, beni di terzi, che registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio dell'ente in tempi successivi a quelli della loro manifestazione.

Si tratta, quindi, di fatti che non hanno ancora interessato il patrimonio dell'ente, cioè che non hanno comportato una variazione quali-quantitativa del patrimonio, e che, di conseguenza, non sono stati registrati in contabilità generale economico-patrimoniale, ovvero nel sistema di scritture finalizzato alla determinazione periodica della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente.

Le "voci" poste nei conti d'ordine non individuano elementi attivi e passivi del patrimonio poiché sono registrate tramite un sistema di scritture secondario o minore (improprio per alcuni Autori) che, perché tale, è distinto ed indipendente dalla contabilità generale economico-patrimoniale.

Pertanto, gli accadimenti contabilmente registrati nei sistemi minori non possono in alcun caso costituire operazioni concluse di scambio di mercato ovvero operazioni di gestione esterna che abbiano comportato movimento di denaro in entrata o in uscita (variazione monetaria) o che abbiano comportato l'insorgere effettivo e comprovato di un credito o di un debito (variazione finanziaria).

Lo scopo dei "conti d'ordine" è arricchire il quadro informativo di chi è interessato alla situazione patrimoniale e finanziaria di un ente. Tali conti, infatti, consentono di acquisire informazioni su un fatto rilevante accaduto, ma che non ha ancora tutti i requisiti indispensabili per potere essere registrato in contabilità generale.

7.2 Modalità di registrazione

Per memorizzare, nei conti d'ordine, gli accadimenti sopra richiamati, dovendosi utilizzare il metodo di registrazione partiduplistico, per consentire la duplice rappresentazione 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).

E' il conto all'oggetto che più rileva ai fini informativi e che "guida" la registrazione, in quanto in esso si individua l'aspetto originario della rilevazione.

Per prassi:

1. se l'oggetto viene acquisito o sarà acquisibile dall'ente, il conto all'oggetto viene addebitato;
2. se l'oggetto viene trasferito o sarà trasferibile dall'ente, il conto all'oggetto viene accreditato.

Volendosi utilizzare il metodo di registrazione partiduplistico (funzionamento simultaneo e antitetico di due serie di conti), il conto al soggetto sarà movimentato nella sezione opposta a quella utilizzata nel conto all'oggetto.

Naturalmente i due conti (all'oggetto ed al soggetto) sono addebitati/accreditati per il medesimo importo.

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 (non comprende beni e servizi fruiti nell'esercizio di riferimento con obbligazione esigibile negli esercizi futuri).

E' obbligatoria l'indicazione delle garanzie prestate fra fidejussioni (cui sono equiparate le lettere di patronage "forti"), avalli, e garanzie reali. Per le pubbliche amministrazioni, è, altresì, obbligatorio classificare tali garanzie tra amministrazioni pubbliche ed imprese controllate, partecipate ed altre imprese.

7.3 Conti d'ordine e partite di giro nel bilancio di previsione finanziario degli enti pubblici

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Non vi è e non vi può essere alcuna relazione biunivoca fra conti d'ordine e partite di giro iscritte nel bilancio di previsione finanziario degli enti pubblici.
Le "somiglianze" sono solo apparenti ed ingannevoli.
E' vero che anche l'utilizzo delle partite di giro non deve influenzare il "risultato finanziario" dell'ente pubblico, ma ciò non deve portare in alcun modo a stabilire una sovrapposizione identitaria con i conti d'ordine.
I conti d'ordine non contribuiscono a definire il risultato perché sono fuori dal sistema delle scritture che serve a determinarlo, le partite di giro, al contrario, sono registrazioni che fanno parte integrante del sistema di scritture finanziario e non influenzano il risultato perché l'ente, nelle circostanze in cui si ricorra a tali conti, si trova contemporaneamente a debito e a credito, per il medesimo importo, nei confronti di terzi soggetti.
Si noti che l'ente si trova contemporaneamente a credito e a debito in circostanze del tutto identiche a quelle in cui può trovarsi qualsiasi azienda. I fatti amministrativi che danno luogo alle partite di giro sono fatti "compiuti" che le aziende private registrano normalmente in contabilità generale.
Per chiarire meglio il punto si pensi all'ipotesi classica delle ritenute per contributi sociali.

7.4. Sul deposito cauzionale

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".
Assunto che le somme in questione sono "uscite" dall'economia di un ente ed entrate nell'economia di un altro "soggetto", sebbene non sia esclusa l'ipotesi che possano rientrarvi, è indubbio che si tratta di un fatto amministrativo compiuto da registrate in contabilità generale economico-patrimoniale, che dà origine ad una permutazione dei valori patrimoniali ovvero che non modifica il patrimonio netto ed il risultato economico:
a) se la cauzione in denaro è versata, ciò comporta una permutazione fra valori dell'attivo, riducendosi l'ammontare del denaro contante e aumentando un "credito diverso" (il credito è "diverso" perché non ha natura commerciale, finanziaria o tributaria) per il medesimo importo;
b) se la cauzione in denaro è ricevuta, ciò comporta una permutazione dei valori patrimoniali ma ne risultano interessati le liquidità immediate che aumentano ed i "debiti verso altri" (o verso una delle fattispecie possibili fra quelle individuate nello schema dello stato patrimoniale) che aumentano dello stesso importo.
Il fatto amministrativo, in ogni caso, va registrato in contabilità economico-patrimoniale e non nei conti d'ordine.
Limitandoci all'ipotesi del versamento della cauzione, non si modifica il totale dell'attivo patrimoniale, ma la somma data a garanzia da "valore monetario certo" (cassa, banca) diventa "valore monetario assimilato" (credito verso altri).
Quella somma data in garanzia, non essendo più liquida, non può, quindi, essere utilizzata.
Quanto poi alla collocazione nello stato patrimoniale del "credito" che l'azienda vanta verso terzi per avere dato in garanzia del denaro, occorre, come sempre, individuare in quale arco di tempo si prevede di potere incassare la somma.
Pertanto, tale "voce" può trovare, alternativamente, accoglienza in:
1. immobilizzazioni ed, in particolare, fra le"Immobilizzazioni finanziarie", crediti verso altri, quando trattasi di un credito a lungo termine;
2. attivo circolante ed, in particolare, fra i "Crediti", crediti verso altri, quando trattasi di credito a breve termine.
In caso di cauzione ricevuta, vale quanto sopra richiamato in merito alla necessità per i debiti di indicare, per ciascuna voce, l'importo esigibile oltre l'esercizio successivo.
L'uso dei conti d'ordine è ammesso nel caso si ricevano titoli come deposito cauzionale. In tale evenienza, non potendone disporre, si utilizzano i conti d'ordine. Si tratta di "beni di terzi presso l'ente".

8. Coordinamento con i principi contabili delle imprese del settore privato.

Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio agli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis (disciplina del bilancio di esercizio) del codice civile e ai principi contabili emanati dall'OIC.

9. L'avvio della contabilità economico patrimoniale armonizzata

9.1 L'avvio della contabilità economico-patrimoniale da parte degli enti locali

La prima attività richiesta per l'adozione della nuova contabilità è la riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell'anno precedente nel rispetto del DPR 194/1996, secondo l'articolazione prevista dallo stato patrimoniale allegato al presente decreto.
A tal fine è necessario riclassificare le singole voci dell'inventario secondo il piano dei conti patrimoniale.
La seconda attività richiesta consiste nell'applicazione dei criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale all'inventario e allo stato patrimoniale riclassificato.
A tal fine, si predispone una tabella che, per ciascuna delle voci dell'inventario e dello stato patrimoniale riclassificato, affianca gli importi di chiusura del precedente esercizio, gli importi attribuiti a seguito del processo di rivalutazione e le differenze di valutazione, negative e positive.
I prospetti riguardanti l'inventario e lo stato patrimoniale al 1° gennaio dell'esercizio di avvio della nuova contabilità, riclassificati e rivalutati, nel rispetto dei principi di cui al presente allegato, con l'indicazione delle differenze di rivalutazione, sono oggetto di approvazione del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto dell'esercizio di avvio della contabilità economico patrimoniale, unitariamente ad un prospetto che evidenzia il raccordo tra la vecchia e la nuova classificazione. Considerato che si ridetermina il patrimonio netto dell'ente, si ritiene opportuna l'approvazione da parte del Consiglio.
All'avvio della contabilità economico patrimoniale armonizzata, le prime scritture sono quelle di apertura dei conti riclassificati secondo la nuova articolazione dello stato patrimoniale, con gli importi indicati nello stato patrimoniale di chiusura del precedente esercizio.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Le scritture immediatamente successive riguardano la rilevazione delle differenze di valutazione.
Alcune voci dell'attivo e del passivo devono essere rivalutati, altre devono essere svalutate. Talli operazioni devono essere registrate anche nel Libro dei beni ammortizzabili.
Le rettifiche di rivalutazione si rilevano come segue:

Rettifiche di valutazione	a	Diversi		10.500.000
Per minore valore attribuito ad alcune attività e maggiore valore attributo 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 valure 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

Se le riserve non sono sufficienti a compensare le rettifiche negative, si rileva una perdita da rivalutazione, destinata ad essere recuperata negli esercizi successivi.
Dopo la registrazione delle rettifiche di valutazione, si procede alle tradizioni scritture di "ripresa" delle rimanenze e dei risconti attivi e passivi registrati nell'esercizio precedente, a quello in corso appena iniziato e all'avvio delle scritture di esercizio, integrate alla contabilità finanziaria.
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 @ 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 (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno participato alla sperimentazione);
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

9.2 L'avvio della contabilità economico-patrimoniale armonizzata delle Regioni

L'ordinamento contabile precedente all'entrata in vigore del presente decreto non prevedeva l'adozione della contabilità economico patrimoniale da parte delle regioni.
Fino all'entrata in vigore della riforma, le regioni che non avevano deciso autonomamente di adottare la contabilità economico-patrimoniale, redigevano solo il "Conto del Patrimonio" nel rispetto del rispettivo ordinamento contabile, prassi consolidate e principi radicalmente diversi da quelli richiesti per l'adozione della contabilità economico patrimoniale.
In assenza di uno stato patrimoniale preesistente, le regioni non possono aprire i conti secondo le modalità previste per gli enti che già adottavano la contabilità economico patrimoniale (anche se secondo schemi e principi differenti da quelli previsti dalla riforma).
Per avviare la contabilità economico patrimoniale coerente con i principi dell'armonizzazione le regioni che già non adottavano la contabilità economico-patrimoniale elaborano il primo Stato Patrimoniale di apertura sulla base della situazione rappresentata dal conto del patrimonio dell'esercizio precedente, integrata da una ricognizione straordinaria della situazione patrimoniale della Regione, applicando direttamente i principi contabili dell'armonizzazione, sia con riferimento alla classificazione delle voci del patrimonio che per quanto riguarda i criteri di valutazione;
Eventuali componenti del patrimonio non rilevate nel primo stato patrimoniale di apertura, in quanto in corso di ricognizione o in attesa di perizia, possono essere registrate nel corso della gestione tramite scritture esclusive della contabilità economico-patrimoniale del tipo **immobilizzazioni @ 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 (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione);
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 Conto del Patrimonio, fornendo informazioni circa la riconciliazione delle poste rilevanti e sugli effetti derivanti dall'applicazione dei principi sul Valore Netto Contabile;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- 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

In occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione riguardante il primo esercizio di adozione della contabilità economico patrimoniale, la composizione dello stato patrimoniale di apertura e del patrimonio netto, costituisce oggetto di una specifica approvazione da parte del Consiglio regionale.

9.3 Il primo stato patrimoniale: criteri di valutazione

Al fine della predisposizione del primo Stato Patrimoniale gli enti si attengono ai seguenti criteri:

ATTIVO

a) 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.

Per quanto riguarda il patrimonio immobiliare se il bene immobile risulta essere completamente ammortizzato il fondo di ammortamento sarà pari al valore dello stesso.

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 "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 DL luglio 2006, n 223 convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006 n 248, successivamente modificato dall' art. 2 comma 18 del DL 3 ottobre 2006 n 262, convertito con modificazioni dalla L. 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 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 48, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, i seguenti moltiplicatori: a. 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; b. 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5; b-bis. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale D/5; c. 80 per i fabbricati classificati nella categoria catastale A/10; d. 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; e. 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 per cento ai sensi dell'articolo 3, comma 51, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, un moltiplicatore pari a 130.

b) 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;

c) 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.

d) 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);

e) Immobilizzazioni finanziarie:

a. sono iscritte al valore di acquisizione, corretto di eventuali perdite durevoli di valore. Le partecipazioni in enti e società controllate e partecipate sono valutate con il metodo del patrimonio netto.

b. I crediti finanziari: al valore nominale.

c. 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

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

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.
f) Disponibilità liquide: importi giacenti sui conti bancari, di tesoreria statale e postali dell'ente, nonché assegni, denaro e valori bollati;
g) Crediti: preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. 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.
PASSIVO
h) debiti di funzionamento: preliminare è la verifica della loro effettiva sussistenza a seguito del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. 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 118/2011, riguarda solo i residui perenti alla data dal del 31 dicembre 2014). La riassegnazione dei residui perenti nella contabilità finanziaria non è oggetto di rilevazione nella contabilità economico-patrimoniale.
i) 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 prestiti;.
j) 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.
k) 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 3, e 7 delle spese compresi quelli Imputati agli esercizi successivi.
PATRIMONIO NETTO
l) Fondo di dotazione dell'ente: costituita dalla differenza, se positiva, tra attivo e passivo, al netto del valore attribuito alle riserve:
2) Alle riserve è attributo 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.
3) Nello stato patrimoniale iniziale, la voce AIII "Risultato economico dell'esercizio" non è valorizzata.

APPENDICE TECNICA

esempio 1) acquisto dell'immobilizzazione da terze economie;
esempio 2) realizzazione dell'immobilizzazione ad opera di terzi;
esempio 3) realizzazione dell'immobilizzazione in economia;
esempio 4) contributi agli investimenti finalizzati all'acquisizione di un'immobilizzazione realizzata da terzi;
esempio 5) - scritture riguardanti le partite di giro: il pagamento di stipendi al personale,
esempio 6) - scritture riguardanti la riqualificazione e valorizzazione di un immobile di proprietà di più enti,
esempio 7) - scritture riguardanti l'escussione di garanzie,
esempio 8) - scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti S.p.a.;
esempio 9) - scritture relative al fondo economale;
esempio 10) - contrazione debito bullet con relativo derivato bullet/amortizing e successiva estinzione anticipata dell'operazione;
esempio n. 11) - acquisto di beni nell'ambito di attività istituzionale (non commerciale,
esempio n. 12) - reverse charge;
esempio 13) - scritture riguardanti le partecipazioni in enti strumentali senza titoli partecipativi;
esempio n. 14) - prima iscrizione nel patrimonio netto delle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali;
esempio n. 15) - scritture riguardanti debiti finanziari a carico di altre amministrazioni;
esempio 16) - prima iscrizione nel patrimonio netto delle voci «risultati economici di esercizi precedenti» e «riserve negative per beni indisponibili» e verifica "riserve da permessi da costruire;
esempio 17) - conferimenti al patrimonio netto dell'ente da altre PA;
esempio 18) - donazione da privati;
esempio 19) - la contabilizzazione dei permessi di costruire;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

esempio 20) - prima applicazione dell'aggiornamento del paragrafo 3 riguardante la registrazione dei debiti finanziari e della concessione dei crediti;
esempio 21) - le scritture di assestamento.

Esempio 1) Acquisto dell'immobilizzazione da terze economie

Nell'anno 2012, in data 30/03/2012, il Comune Y acquista dalla ditta Z un immobile non destinato ad attività commerciale sostenendo costi per un totale di 500.000 euro oltre iva.
Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

Scritture continuative anno 2012

1. In data 15/04/2012 è sottoscritto l'atto di acquisto dell'immobile e nella stessa data è effettuato il relativo pagamento ed emessa la fattura dalla ditta Z. In contabilità finanziaria si rileva l'impegno di euro 605.000 relativo all'acquisto dell'immobilizzazione e si liquida la relativa spesa.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

15/04/2012

1.2.2.1.1	Fabbricati	605.000 (1)	
2.4.2	Debiti vs fornitori		605.000

(1) Si precisa che l'importo complessivo del cespite è comprensivo di iva indetraibile per euro 105.000.

2. In data 15/04/2012 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 605.000

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

15/04/2012

2.4.2 Debiti vs Fornitori	605.000	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		605.000

3. In data 30/04/2012 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 605.000.

Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2012

4. In data 31/12/2012 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile acquisito.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2012

2.2.1.06.02	Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e Fondo Ammortamento Fabbricati	12.100	12.100

Scritture di chiusura anno 2012

5. In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2012

1.2.2.1.1	Stato patrimoniale finale Fabbricati	592.900	592.900
2.2.1.06.02	Conto Economico Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e	12.100	12.100
	Stato patrimoniale finale		12.100
	Fondo Ammortamento Fabbricati	12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata utile del bene (nell'ipotesi di immobili 50 anni).

Esempio 2) Realizzazione dell'immobilizzazione ad opera di terzi

Nell'anno 2012, 30/03/2012 Il Comune Y approva un piano di realizzazione di un opera pubblica e in data 30/06/2012 sottoscrive un contratto di appalto con la ditta Z per la realizzazione di un immobile non destinato ad attività commerciale. E' prevista la realizzazione dell'opera in un periodo di 6 anni.
Durante tale periodo è stabilito il pagamento di importi annuali in funzione dello stato di avanzamento dei lavori e a seguito di emissione di fattura da parte della ditta appaltatrice. Le fatture saranno emesse il 20/09 di ciascun anno con ultima fattura da emettere a seguito di collaudo e consegna dell'immobile.
A seguito dell'emissione delle fatture l'ente procede alla verifica di conformità delle opere realizzate e, dopo gli ulteriori controlli previsti dall'ordinamento, procede alla liquidazione della spesa (30 ottobre 2012).
L'importo complessivo per la realizzazione dell'opera è pari a 500.000 euro oltre iva.
L'opera sarà realizzata in base al seguente piano:

Anno	2012	2013	2014	2015	2016	2017
% di completamento opera	10%	14%	16%	20%	24%	16%
Tot Importo Fatturato e liquidato	60.500	84.700	96.800	121.000	145.200	96.800

Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Scritture continuative anno 2012

1. Alla firma del contratto di appalto in contabilità finanziaria si impegna la spesa relativa all'intera opera oggetto dell'appalto, con imputazione agli esercizi dal 2012 al 2017.

2. in data 30/10/2012 in contabilità finanziaria si liquida la spesa relativa al 2012 relativa al primo stato di avanzamento lavori per euro 60.500 oltre iva (200). L'importo fatturato e liquidato (pari a Euro 60.500) è considerato contabilmente come un acconto finalizzato alla realizzazione di un'immobilizzazione ed è rilevato come segue:

30/10/2012

1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali	60.500	
2.4.2	Debiti vs fornitori		60.500

3. In data 20/11/2012 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 60.500

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/11/2012

2.4.2	Debiti vs fornitori	60.500	
1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		60.500

4. In data 20/12/2012 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 60.500.

Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2012

Nell'ipotesi descritta non si effettuano scritture di assestamento in quanto l'opera non è entrata in funzionamento.

Scritture di chiusura anno 2012

5. In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2012

	Stato patrimoniale finale	60.500	
1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali		60.500

Prospetti di bilancio (31/12/2012)

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti (3)	
60.500	

(3) A fronte del valore dell'immobilizzazione in corso è stato rilevato il debito verso il fornitore successivamente estinto attraverso il pagamento e la contestuale diminuzione delle disponibilità presso l'istituto tesoriere.

Scritture continuative anno 2013

6. in data 20/09/2013 si riceve la 2 a fattura dal Fornitore in relazione al secondo stato di avanzamento lavori per euro 70.000 oltre iva (201) e in data 30/10/2013 si liquida la spesa in conto capitale per euro 84.700.

30/10/2013

1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali	84.700	
2.4.2	Debiti vs fornitori		84.700

7. In data 20/11/2013 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 84.700

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/11/2013

2.4.2	Debiti vs fornitori	84.700	
1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		84.700

8. In data 20/12/2013 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 84.700.

Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2013

Nell'ipotesi descritta non effettuano scritture di assestamento in quanto l'opera non è entrata in funzionamento.

Scritture di chiusura anno 2013

9. In data 31/12/2013 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2013

	Stato patrimoniale finale	84.700	
1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali		84.700

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Prospetti di bilancio (31/12/2013)

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti 145.200	

Il valore dell'immobilizzazione al termine del secondo anno è pari alla somma di 60.500 relativi all'anno 2012 e ad euro 84.700 relativi al 2013

Le Scritture continuative e di chiusura si ripetono per gli anni 2014 - 2015 - 2016. Al termine di ciascun anno lo Stato patrimoniale evidenzierà il valore complessivo del conto immobilizzazioni in corso e acconti.

Prospetti di bilancio (31/12/2014)

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti 242.000	

Prospetti di bilancio (31/12/2015)

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti 363.000	

Prospetti di bilancio (31/12/2016)

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti 508.200	

Scritture continuative anno 2017

10. in data 20/05/2017 l'opera è completata e si procede al collaudo. A seguito di collaudo l'opera è consegnata al Comune X e la ditta Z provvede ad inviare la fattura a saldo per euro. 80.000 oltre iva (202) In contabilità finanziaria in data 30/06/2017 si liquida la spesa in conto capitale per euro 96.800.

30/06/2017

1.2.2.1.1	Fabbricati	605.000	
1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali		508.200
2.4.2	Debiti vs fornitori		96.800

11. In data 20/08/2017 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 96.800

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/08/2017

2.4.2	Debiti vs fornitori	96.800	
1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		96.800

12. In data 20/12/2013 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 96.800.

Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.

Scritture di assestamento anno 2017

13. Nel corso del 2017 il cespite è acquisito al patrimonio dell'ente ed utilizzato per il raggiungimento dei fini istituzionali (203). In data 31/12/2017 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile acquisito.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2017

2.2.1.06.02	Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e	12.100	
	Fondo Ammortamento Fabbricati		12.100

Scritture di chiusura anno 2017

14. In data 31/12/2017 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2017 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale.

Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2017

	Stato patrimoniale finale	592.900	
1.2.2.1.1	Fabbricati		592.900
	Conto Economico	12.100	

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.2.1.06.02	Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e		12.100
Stato patrimoniale finale			12.100
Fondo Ammortamento Fabbricati		12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata della vita utile del bene (nell'ipotesi di immobili 50 anni).

Prospetti di bilancio (31/12/2017)

Stato patrimoniale

Attività		*Passività e netto*
B. II. 1.02 Fabbricati	605.000	
Fondo ammortamento Fabbricati	- 12.100	
	592.900	

Conto economico

Componenti negativi	*Componenti positivi*
B. 15. b) Ammortamenti di immobilizzazioni materiali 12.100	

Esempio 3) Realizzazione dell'immobilizzazione in economia

Nell'anno 2012 La Regione X avvia la realizzazione di un nuovo sistema informatizzato per la prevenzione del dissesto idrogeologico e la gestione delle situazioni di crisi. In base al piano dell'opera la realizzazione dell'immobilizzazione si svilupperà in un periodo di 5 anni. L'importo previsto per la realizzazione dell'opera è di complessivi 605.000 euro. Il costo complessivo dell'opera è così individuato per ciascun anno in base alla natura del Costo:

Tipologia di Costo	Anni				
	2012	2013	2014	2015	2016
Materie prime e beni	20.000	40.000	40.000	30.000	5.000
Personale	50.000	70.000	70.000	50.000	30.000
Servizi e Consulenze	30.000	40.000	40.000	40.000	50.000
Totale Importo annuo	100.000	150.000	150.000	120.000	85.000

Scritture continuative anno 2012

1. Nella contabilità finanziaria la rilevazione delle spese sostenute relative alla realizzazione dell'immobilizzazione avviene nel corso dell'anno in base alle modalità proprie di ciascuna tipologia di spesa. In particolare, la spesa del personale sarà impegnata e liquidata mensilmente, e le spese per acquisto di materie prime, servizi e consulenze saranno liquidate a seguito di presentazione della fattura.

Tali operazioni sono rilevate in contabilità economico-patrimoniale in base alle modalità di contabilizzazione proprie di ciascuna tipologia di costo.

Nello specifico la spesa per la retribuzione del personale sarà rilevata come costo del personale; la spesa per materie prime e beni sarà rilevata come costo di acquisto di materie prime e beni; allo stesso modo la spesa per servizi e consulenze sarà rilevata come costo per servizi.

Si precisa che il costo rilevato nel corso dell'anno per tali tipologie di spese non corrisponde al costo per materie prime, personale, servizi e consulenze sostenuto per la realizzazione dell'opera.

In contabilità economico patrimoniale dovranno essere individuati e rilevati i costi per la realizzazione dell'opera in corso di realizzazione, in considerazione dell'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi e dell'impiego di personale.

In altri termini, sarà necessario individuare:

- nell'ambito del totale del costo del personale, quello relativo al personale impiegato nella realizzazione dell'immobilizzazione e, nell'ambito di tale costo, l'impiego effettivo nella realizzazione dell'opera.
- nell'ambito del totale del costo per acquisto di materie prime, l'effettivo utilizzo delle materie prime utilizzate per la realizzazione dell'opera, considerando l'eventuale consumo delle rimanenze di materie prime iniziali.
- nell'ambito dei servizi e consulenze, i servizi effettivamente utilizzati, rettificando le eventuali spese sostenute per servizi e consulenze non ancora utilizzati (costi sospesi o risconti attivi) e gli eventuali servizi e consulenze utilizzati e non ancora finanziariamente sostenuti (costi di competenza misurati da ratei passivi o da fatture da ricevere).

Tali rilevazioni saranno effettuate in sede di assestamento e daranno luogo a rilevazioni in contabilità economico patrimoniale alle quali non corrispondono rilevazioni in contabilità finanziaria.

Scritture di assestamento anno 2012

Al termine dell'esercizio è necessario valutare il valore finale dell'immobilizzazione in corso di realizzazione. Tale valore sarà uguale alla somma dei costi sostenuti per la sua realizzazione, che nell'esempio effettuato è pari a 100.000 euro. La rilevazione del valore finale dell'immobilizzazione in corso non determina nessuna scrittura nella contabilità finanziaria.

In contabilità economico patrimoniale, tuttavia, si dovrà procedere alla rilevazione del valori finale dell'immobilizzazioni in corso. Per le immobilizzazioni in corso non è previsto l'ammortamento in quanto l'immobilizzazione non partecipa ai processi erogativi dell'ente.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Il valore dell'incremento dell'immobilizzazione in corso è pari alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativo al fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.

31/12/2012

1.2.2.4.3	Fabbricati e infrastrutture in costruzione	100.000	
1.7.1.01.01	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		100.000

Scritture di chiusura anno 2012

In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

31/12/2012

1.7.1.01.01	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	100.000	
	Conto economico		100.000

31/12/2012

	Stato patrimoniale finale	100.000	
1.2.2.4.3	Fabbricati e infrastrutture in costruzione		100.000

Prospetti di bilancio (31/12/2012)

Stato patrimoniale

Attività		*Passività e netto*	
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti	100.000		

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*	
B10 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	20.000		
B. 14 Personale	50.000	A. 8. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	100.000
B. 11 Prestazioni di servizi	30.000		

Le Scritture di assestamento e di chiusura si ripetono per gli anni 2013, 2014 e 2015. Al termine di ciascun anno lo Stato patrimoniale evidenzierà il valore complessivo del conto immobilizzazioni in corso e nel conto economico saranno transitati i costi relativi alla realizzazione dell'immobilizzazione e i ricavi connessi all'incremento di valore dell'immobilizzazione.

Prospetti di bilancio (31/12/2013)

Stato patrimoniale

Attività		*Passività e netto*	
B. III. 3 Immobilizzazioni In corso e acconti	250.000		

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*	
B10 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	40.000		
B. 14 Personale	70.000	A. 8. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	150.000
B. 11 Prestazioni di servizi	40.000		

Stato patrimoniale

Attività		*Passività e netto*	
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti	400.000		

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*	
Consumo	40.000		
Materie prime B. 14 Personale	70.000	A. 8. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	150.000
B. 11 Prestazioni di servizi	40.000		

Stato patrimoniale

Attività		*Passività e netto*	
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti	520.000		

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*	
Consumo	30.000		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Materie prime B. 14 Personale	50.000	A. 8. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	120.000
B. 11 Prestazioni di servizi	40.000		

Scritture continuative anno 2016

Le scritture continuative relative alla rilevazione dei costi per la realizzazione dell'immobilizzazione sono le medesime descritte al punto 1 di questo esempio.

in data 30/11/2016 l'immobilizzazione è ultimata e collaudata ed entra in funzione. Tale operazione non determina alcune rilevazione in contabilità finanziaria. Tuttavia, è necessario rilevare in contabilità economico patrimoniale l'incremento di valore subito dall'immobilizzazione incorso nell'anno e l'inserimento dell'immobilizzazione trai beni che concorrono ai processi erogativi dell'ente.

30/11/2016

1.2.2.1.1	Fabbricati	605.000	
1.7.1.01.01	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		85.000
1.2.2.4.3	Fabbricati e infrastrutture in costruzione		520.000

Scritture di assestamento anno 2016

15. Nel corso del 2016 l'immobilizzazione è acquisita al patrimonio dell'ente ed utilizzato per il raggiungimento dei fini istituzionali. In data 31/12/2016 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobilizzazione (204).

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2016

2.2.1.04.01.001	Ammortamento impianti e macchinari diversi	12.100	
	Fondo Ammortamento fabbricati		12.100

Scritture di chiusura anno 2016

16. In data 31/12/2016 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2016 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

31/12/2016

1.7.1.01.01	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	85.000	
	Conto economico		85.000
	Conto Economico	12.100	
2.2.1.04.01.001	Ammortamento impianti e macchinari diversi		12.100
	Stato patrimoniale finale	605.000	
1.2.2.1.1	Fabbricati		605.000
Stato patrimoniale finale			12.100
Fondo Ammortamento fabbricati		12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata della vita utile del bene (nell'ipotesi di Impianti e attrezzature 20 anni).

Prospetti di bilancio (31/12/2016)

Stato patrimoniale

Attività		*Passività e netto*
B. III. 1.02 Impianti e macchinari	605.000	
Fondo Ammortamento Fabbricati	-12.100	
	592.900	

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*	
Consumi di Materie prime	5.000		
B. 14 Personale	30.000	A. 8. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	85.000
B. 11 Prestazioni di servizi	50.000		
B. 15 b) Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	12.100		

Esempio 4) Contributi agli investimenti finalizzati all'acquisizione di un'immobilizzazione realizzata da terzi

La modalità di contabilizzazione prevista dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale n. 4.4 prevede la sospensione dei proventi derivanti dai contributi in conto impianti dalla competenza dell'esercizio in cui sono registrati, e la successiva attribuzione di tali proventi agli esercizi in proporzione alle quote di ammortamento degli impianti cui il contributo si riferisce. Tale metodo è raccomandato dall' OIC 16.

Si presentano nel seguito esempi di contabilizzazione del contributo erogato da una Regione per il finanziamento di spesa di investimento sostenuta da un Comune nella prospettiva delle rilevazioni contabili della Regione e del Comune.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

1. Il Comune X riceve dalla Regione un contributo in conto impianti per la costruzione di un immobile da destinare a residenza per anziani. Il contributo finanzia l'intero costo dell'opera pari a 300.000 euro e sarà erogato annualmente a seguito di rendicontazione delle spese sostenute del Comune per la realizzazione dell'opera. L'opera sarà realizzata in 4 anni in base al seguente crono-programma:

Anno	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**
% di completamento opera	17%	33%	33%	17%	
Spese annue sostenuto dal Comune	50.000	100.000	100.000	50.000	

Scritture continuative e chiusura anno 2012

2. In data 20/02/2012 il Comune conclude l'iter burocratico per l'ottenimento del Contributo in conto impianti dalla Regione, per un importo di 300.000 euro, che sarà erogato a seguito di rendicontazione delle spese sostenute per la realizzazione dell'opera. Ai fini della contabilità finanziaria il Comune e la Regione dovranno rendere il loro bilancio di previsione coerente con il crono-programma dell'opera secondo il principio della competenza finanziaria potenziata. **In contabilità economico patrimoniale non si rileva nulla.** Tale procedimento, descritto nell'esempio n. 3 del principio applicato della contabilità finanziaria, consente:

a. l'inserimento, nel bilancio di previsione della Regione e del Comune, degli stanziamenti necessari per la realizzazione dell'opera, e per la progettazione dell'opera da parte del Comune,

b. l'approvazione del progetto da parte della Regione e, sulla base del crono programma definito nel progetto, l'impegno della spesa per l'erogazione del contributo da parte della Regione.

c. a seguito dell'approvazione regionale del progetto presentato dal Comune, la Regione impegna la spesa relativa al contributo all'investimento, secondo i tempi e gli importi previsti nel crono programma della spesa allegato al progetto preliminare presentato dal Comune per l'importo di 50.000 con imputazione all'esercizio 2012, di 100.000 con imputazione al 2013, di 100.000 con imputazione al 2014 e di 50.000 con imputazione al 2015;

d. a seguito dell'impegno della regione di cui alla lettera c), il Comune accerta l'entrata corrispondente che costituisce la copertura alla realizzazione dell'investimento, necessario per l'avvio dell'appalto, per l'importo di 50.000 con imputazione all'esercizio 2012, di 100.000 con imputazione al 2013, di 100.000 con imputazione al 2014 e di 50.000 con imputazione al 2015.

In contabilità economico patrimoniale la regione rileva il costo corrispondente al contributo impegnato, di competenza dell'esercizio in cui il contributo è impegnato, e il debito nei confronti del comune:

20/02/2012- Regione

2.3.2.2.	Contributi agli investimenti a	Amministrazioni	50.000	
2.4.3.4.01	Debiti per contributi agli investimenti a	Amministrazioni		50.000

In contabilità economico patrimoniale il Comune rileva il provento ed il credito nei confronti della Regione.

20/02/2012- Comune

1.3.2.04.01.02.001	Crediti da 1.3.2.04.01.02.001 Crediti da Contributi agli	50.000	
1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e province		50.000

3. Alla firma del contratto di appalto 01/04/2012 in contabilità finanziaria il Comune impegna la spesa relativa all'intera opera oggetto dell'appalto, con imputazione agli esercizi dal 2012 al 2015 in base al cronoprogramma.

4. In data 14/05/2012 il Comune avvia la realizzazione dell'opera e rileva i costi derivanti secondo le modalità illustrate negli esempi delle pagine precedenti e di seguito riportati per maggiore chiarezza.

5. In data 30 novembre 2012 l'importo fatturato e liquidato (pari a Euro 50.000) è considerato contabilmente come un acconto finalizzato alla realizzazione di un'immobilizzazione ed è rilevato come segue:

30/11/2012-Comune

1.2.2.4.1	Acconti per la realizzazione di beni materiali	50.000	
2.4.2	Debiti vs fornitori		50.000

6. In data 20/11/2012 il comune predispone il mandato di pagamento e rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 50.000

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/11/2012 -Comune

2.4.2	Debiti vs fornitori	50.000	
1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		50.000

7. In data 10/12/2012 il Comune rendiconta le spese sostenute nel corso del 2012 realizzando le condizioni per la riscossione della quota di contributo in conto impianti spettante per l'anno 2012 accertato in data 20/02/2012 sulla base del cronoprogramma (esempio 3 contabilità finanziaria). Sulla base della rendicontazione ricevuto la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di Euro 50.000,00.

Scritture di assestamento anno 2012

8. In data 31/12/2012, l'opera non è stata completata e non partecipa ai processi erogativi del comune che, pertanto, provvede a sospendere il provento per contributi in conto impianti.

31/12/2012 - Comune

1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e province	50.000	

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.5.2.1	Contributo agli investimenti		50.000

Scritture di chiusura anno 2012

Al termine del primo anno (2012) l'accertamento del contributo non ha effetti sul conto economico del Comune, per effetto della sospensione del provento nello Stato Patrimoniale .

31/12/2012 - Comune

2.5.2.1	Contributi agli investimenti	50.000	
	Stato patrimoniale finale		50.000

31/12/2012 - Comune

	Stato patrimoniale finale	50.000	
1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali		50.000

Prospetti di bilancio (31/12/2012)

Stato patrimoniale- Comune

Attività		*Passività e netto*	
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti	50.000	E. II. 1. Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche	50.000

Per la Regione, al termine del primo anno, e nel corso del periodo considerato, l'erogazione del contributo ha effetti diretti solo sul conto economico.

Prospetti di bilancio (31/12/2012) - Regione

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*
B. 13. c) Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	50.000	

Scritture continuative anno 2013

9. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'impegno registrato nel 2012 in contabilità finanziaria, con imputazione all'esercizio 2013 per Euro 100.000 la regione rileva nella contabilità economico-patrimoniale:

02/01/2013 - Regione

2.3.2.2.	Contributi agli investimenti a Amministrazioni	100.000	
2.4.3.4.01	Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni		100.000

10. All'inizio dell'esercizio sulla base dell'accertamento del contributo della Regione di 100, effettuato in data 20 febbraio 2012 con imputazione all'esercizio 2013, in contabilità economico patrimoniale il Comune rileva il provento ed il credito nei confronti della Regione.

02/01/2013 - Comune

1.3.2.04.01.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e	100.000	
1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e province		100.000

11. In data 05/03/2013 la Regione paga la tranche di 50.000 rendicontata nel 2012:

05/03/2013 - Regione

2.4.3.4.01	Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000	
1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		50.000

12. Analogamente in data 10/03/2013 il Comune incassa il contributo agli investimenti per l'anno 2012. In contabilità finanziaria si rileva la riscossione dell'entrata. In contabilità economico patrimoniale si rileva l'entrata di banca e la riduzione del credito nei confronti della Regione.

10/03/2013 - Comune

1.3.4.1.1	Istituto tesoriere	50.000	
1.3.2.04.01.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e		50.000

13. Nel corso del 2013 il Comune prosegue l'opera come programmato nel cronoprogramma. In data 30/11/2013, alla liquidazione del 2° stralcio, la contabilità economico - patrimoniale rileva:

30/11/2013 - Comune

1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali	100.000	
2.4.2	Debiti vs fornitori		100.000

14. In data 10/12/2013 il Comune rendiconta le spese sostenute nel corso del 2013 realizzando le condizioni per la riscossione della quota di contributo in conto impianti spettante per l'anno 2013, già accertato in data 20/02/2012 sulla base del cronoprogramma. Sulla base della rendicontazione ricevuta la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di Euro 100.000,00.

Le scritture continuative, di assestamento e di chiusura dell'anno 2013 e 2014 sono analoghe a quelle del 2012

Scritture di assestamento anno 2013

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

15. In data 31/12/2013, l'opera non è stata completata e non partecipa ai processi erogativi dell'ente, pertanto il Comune provvede a sospendere il provento per contributi in conto impianti.

31/12/2013 - Comune

1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e province	100.000	
2.5.2.1	Contributi agli investimenti		100.000

Scritture di chiusura anno 2013

Al termine del secondo anno (2013) l'incasso del contributo non ha effetti sul conto economico, e per effetto della sospensione del provento e dell'iscrizione nello Stato Patrimoniale del risconto passivo.

Dopo il secondo anno nello Stato Patrimoniale è iscritto il risconto passivo per l'intero importo del contributo incassato.

31/12/2013-Comune

2.5.2.1	Contributi agli investimenti	150.000	
	Stato patrimoniale finale		150.000

31/12/2013-Comune

	Stato patrimoniale finale	150.000	
1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali		150.000

Prospetti di bilancio (31/12/2013)

Stato patrimoniale - Comune

Attività		*Passività e netto*	
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti	150.000	E. II. 1. Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche	150.000

Al termine del 2014 nello Stato patrimoniale sono valorizzati i seguenti conti:

Prospetti di bilancio (31/12/2014)

Stato patrimoniale - Comune

Attività		*Passività e netto*	
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti	250.000	E. II. 1. Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche	250.000

Prospetti di bilancio (31/12/2013) - Regione

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*
B. 13. c) Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	100.000	

Prospetti di bilancio (31/12/2014) - Regione

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*
B. 13. c) Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	100.000	

Scritture continuative anno 2015

16. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'impegno registrato nel 2012 in contabilità finanziaria, con imputazione all'esercizio 2015 per Euro 50.000 la regione rileva nella contabilità economico-patrimoniale:

02/01/2015 - Regione

2.3.2.2.	Contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000	
2.4.3.4.01	Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni		50.000

17. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'accertamento del contributo della Regione di 50.000, effettuato in data 20 febbraio 2012 con imputazione all'esercizio 2015, in contabilità economico patrimoniale si rileva il provento ed il credito nei confronti dell'ente che deve erogare il contributo.

02/01/2015 Comune

1.2.3.2.1	Crediti verso Amministrazioni pubbliche	50.000	
1.3.2.04.01.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e		50.000

18. In data 20/05/2015 l'opera è completata e si procede al collaudo. A seguito di collaudo l'opera è consegnata al Comune X e la ditta Z provvede ad inviare la fattura a saldo per euro 50.000 (205).

In contabilità finanziaria in data 30/06/2015 si liquida la spesa in conto capitale..

30/06/2015 Comune

1.2.2.1.1	Fabbricati	300.000	

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

1.2.2.4.1	Acconti per realizzazione beni materiali	250.000	
2.4.2	Debiti vs fornitori		50.000

19. in data 31/05/2015 il Comune trasmette alla regione la rendicontazione finale dell'opera, realizzando le condizioni per la riscossione dell'ultima quota di contributo in conto impianti già accertato in data 20/02/2012 sulla base del crono programma. Il 15/6/2012. Sulla base della rendicontazione ricevuta la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di Euro 50.000,00.
20. In data 20/08/2015 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore.

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/08/2015 - Comune

2.4.2	Debiti vs fornitori	50.000	
1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		50.000

Scritture di assestamento anno 2015

Nel corso dell'anno 2015, dopo il collaudo tecnico, il bene è stato acquisito al patrimonio dell'ente. Pertanto è sottoposto ad ammortamento per un periodo di 50 anni. In sede di scritture di assestamento dovrà essere sterilizzato l'effetto economico dell'ammortamento mediante l'imputazione al conto economico di un provento da contributo agli investimenti del medesimo importo della quota di ammortamento dell'opera. Al riguardo **, in contabilità finanziaria non si effettua alcuna rilevazione.**

In contabilità economico patrimoniale si procederà alle seguenti rilevazioni contabili:

Sospensione della quota di contributo per l'anno 2016

31/12/2015 - Comune

1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e province	50.000	
2.5.2.1	Contributi agli investimenti		50.000

Rilevazione della quota di ammortamento dell'opera per l'anno 2015

31/12/2015- Comune

2.2.1.06.02	Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e	6.000	
	Fondo Ammortamento Fabbricati		6.000

Sterilizzazione del costo dell'ammortamento per l'anno 2015

31/12/2016- Comune

2.5.2.1	Contributi agli investimenti	6.000	
	Quota annuale contributi agli investimenti		6.000

Scritture di chiusura anno 2015

Si procede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio (Conto economico e Stato Patrimoniale)

31/12/2015

	Quota annuale contributi agli investimenti	6.000	
	Conto economico		6.000
	Conto Economico	6.000	
2.2.1.06.02	Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e		6.000
	Stato patrimoniale finale	300.000	
1.2.2.1.1	Fabbricati		300.000
Stato patrimoniale finale			6.000
Fondo Ammortamento fabbricati		6.000	
2.5.2.1	Contributi agli investimenti	294.000	
	Stato patrimoniale finale		294.000

Prospetti di bilancio - Comune (31/12/2015)

Stato patrimoniale

Attività		*Passività e netto*	
B. III. 2.02 Fabbricati	300.000		
Fondo ammortamento Fabbricati	6.000		
	294.000	E II Risconti passivi	1 Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche 294.000

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*	
B. 15. b) Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	6.000	A 3. b Quota annuale	6.000

Prospetti di bilancio (31/12/2015) - Regione

Stato patrimoniale

Attività	*Passività e netto*

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Conto economico

Componenti negativi		*Componenti positivi*
B. 13. c) Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	50.000	

Le scritture di assestamento e di chiusura saranno ripetute nei successivi anni per tutta la durata della vita utile del cespite immobilizzato.
21. in data 10/03/2016 la Regione paga il contributo. Qualora si tratti solo dell'ultima tranche:
10/03/2016 - Regione

1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		50.000
2.4.3.4.01	Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000	

La Regione dovrà redigere tale scrittura nel 2013 per 50.000, nel 2014 per 100.000 e nel 2015 per 100.000. Qualora l'erogazione avvenisse in un'unica soluzione, a seguito della rendicontazione finale, nel 2016 la scrittura sarebbe:
10/03/2016 - Regione

1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		300.000
2.4.3.4.01	Debiti per contributi agli investimenti a Amministrazioni	300.000	

Esempio 5) - Scritture riguardanti le partite di giro: il pagamento di stipendi al personale Scritture in contabilità finanziaria
Le scritture, in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale, riguardanti gli stipendi del personale del mese di gennaio 2013, sono:
a) Impegno di 13.000.000 sul capitolo di spesa riguardante "Stipendi al personale a tempo indeterminato" (cod. U.1.01.01.01.002), relativo al tabellare dell'intero anno;
b) Impegno di 1.400.000 sul capitolo di spesa riguardante "Contributi obbligatori per il personale"" (cod. U.1.01.02.01.001), relativo al tabellare dell'intero anno
c) Liquidazione della spesa, di importo pari a 1.000.000 sul capitolo di spesa "Stipendi al personale a tempo indeterminato" (cod. U.1.01.01.01.002) ed emissione dei seguenti ordini di pagamento:
- di 700.000 a favore dei dipendenti,
- di 200.000 a favore del bilancio dell'ente sul capitolo di entrata "Ritenute erariali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi" (cod. E.9.01.02.01.000).
- di 100.000 a favore del bilancio dell'ente, sul capitolo di entrata "Ritenute previdenziali e assistenziali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi" (cod. E.9.01.02.02.000).
d) Liquidazione di 200.000 sul capitolo di spesa riguardante "Contributi obbligatori per il personale"" (cod. U.1.01.02.01.001) ed emissione del relativo ordine di pagamento alle scadenze previste dalla legge.
e) Accertamento di 200.000 sul capitolo di entrata "Ritenute erariali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi" (cod. E.9.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di entrata "Ritenute previdenziali e assistenziali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi" (cod.E.9.01.02.02.000) e contestuale riscossione delle entrate. Gli enti hanno la facoltà di effettuare accertamenti "automatici" anche con riferimento alle partite di giro.
f) Impegno di 200.000 sul capitolo di spesa "Versamenti di ritenute erariali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi" (cod. U.7.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di spesa "Versamenti di ritenute previdenziali e assistenziali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi" (cod. U.7.01.02.02.000). Gli enti hanno la facoltà di effettuare impegni "automatici" anche con riferimento alle partite di giro.
g) Emissione degli ordini di pagamento di 200.000 sul capitolo di spesa "Versamenti di ritenute erariali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi" (cod. U.7.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di spesa "Versamenti di ritenute previdenziali e assistenziali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi" (cod. U.7.01.02.02.000), alle scadenze previste dalla legge.
1) A seguito della liquidazione della spesa di cui alla lettera c), in contabilità economico-patrimoniale si registra:
25/1/2013

2.1.4.01.01.001	Stipendi al personale a tempo indeterminato	1.000.000	
	2.4.5.4.01 Debiti verso il personale dipendente		1.000.000

2) A seguito della liquidazione della spesa di cui alla lettera d) si registra:
25/1/2013

2.1.4.02.01.001	Contributi obbligatori per il personale	200.000	
	2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali		200.000

3) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera c):
25/1/2013

2.4.5.4.01	Debiti verso il personale dipendente	1.000.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.000.000

4) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera d) si registra:
14/2/2013

2.4.5.4.02	Debiti verso istituti previdenziali	200.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		200.000

5) A seguito dell'accertamento delle entrata di cui alla lettera e) e dell'impegno delle spese di cui alla lettera f) è effettuata la seguente registrazione:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

25/1/2013

1.3.2.7.02	Crediti verso altri soggetti	300.000	
	2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali		100.000
	2.4.5.1.06 Ritenute erariali		200.000

6) Il credito derivante dall'accertamento di cui alla lettera e) viene immediatamente riscosso, come indicato alla lettera g) e registrato come segue:

25/1/2013

1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	300.000	
	1.3.2.7.02 Crediti verso altri soggetti		300.000

Le scritture 5) e 6) possono essere riunite.

7) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera g) si effettuano le seguenti registrazioni, alle scadenze previste dalla legge:

14/2/2013

2.4.5.4.02	Debiti verso istituti previdenziali	100.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		100.000
2.4.5.1.06	Ritenute erariali	200.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		200.000

N.B. Rispetto alle scritture tipiche della contabilità economico-patrimoniale, l'integrazione con le scritture della contabilità finanziaria delle partite di giro rendono necessarie le scritture di cui al punto 3), 5) e 6) mentre le scritture tipiche della contabilità economico patrimoniale (non integrate alla contabilità finanziaria) avrebbero registrato direttamente:

2.4.5.4.01	Debiti verso il personale dipendente	1.000.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		700.000
	2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali		100.000
	2.4.5.1.06 Ritenute erariali		200.000

Esempio 6) - Scritture riguardanti la riqualificazione e valorizzazione di un immobile di proprietà di più enti

La Regione X e un altro ente pubblico (Ente A) sono comproprietari (50% ciascuno - proprietà indivisa) di una porzione di un immobile di carattere artistico-culturale. La restante parte di tale immobile risulta di proprietà esclusiva di una terza amministrazione pubblica (Ente B).

I tre soggetti, a seguito di successivi accordi e convenzioni che vedono partecipi anche altri soggetti privati e pubblici, hanno concordato un piano di riqualificazione e valorizzazione dell'immobile e, al contempo, hanno costituito un Consorzio di gestione (Ente C) cui sono affidate le attività di gestione ordinaria dell'immobile (inclusa organizzazione di eventi a fini culturali) e di supervisione e coordinamento del progetto di riqualificazione.

Il progetto di riqualificazione riguarda esclusivamente la porzione dell'immobile in comproprietà tra la Regione X e l'ente pubblico A.

A seguito di specifico accordo tra la Regione e il Consorzio, i lavori per la riqualificazione dell'immobile sono affidati a una società controllata dalla Regione che agisce come stazione appaltante.

Il finanziamento dei lavori, per un totale di 25 milioni, è garantito dalle seguenti fonti:

a) Fondi FAS # 10 milioni

b) Risorse proprie regionali # 2 milioni

c) Risorse erogate dall'ente pubblico A # 1 milione

d) Risorse erogate dal Consorzio (C) # 3 milioni

e) Risorse erogate dal concessionario cui sono affidati i lavori di riqualificazione a seguito di regolare gara # 9 milioni

Come da accordi intercorsi, tutte le risorse ad eccezione di quelle indicate sub d) ed e), transitano dal bilancio della Regione che, al contempo, è l'unico soggetto che interagisce con la stazione appaltante. La Regione, quindi, potrà assumere impegni di spesa sino a un totale di 13.000.000, pari alle entrate accertate - risorse sub a), sub b) e sub c).

Come evidenziato, fanno eccezione le risorse erogate dal Consorzio che paga direttamente il soggetto concessionario dei lavori. Le risorse erogate da quest'ultimo, invece, sono rappresentate da una quota parte dei costi sostenuti che non è successivamente fatturata dalla stazione appaltante a Regione Lombardia. Le risorse sub d) ed e), quindi, non sono transitano dal bilancio regionale.

Le scritture riguardanti il pagamento delle fatture pari a 13.000.000 intestate alla Regione sono:

CONTABILITA' FINANZIARIA

La spesa sostenuta dalla Regione incrementa il valore del bene di proprietà della Regione X e dell'ente A, e si configura come un contributo agli investimenti della Regione a favore dell'Ente A che, in contabilità finanziaria, nel rispetto del principio che prevede la registrazione di tutti i fatti gestionali anche se non comportano effetti di cassa, deve registrare l'entrata derivante dal contributo agli investimenti e la spesa per Investimenti fissi lordi - Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

- la Regione X.

- Impegna e paga 6.500.000 alla voce "Investimenti fissi lordi - Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico",

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- Impegna e paga 6.500.000 alla voce "Contributi agli investimenti a Amministrazioni Locali".
- Provvede a dare tempestiva comunicazione all'ente A del pagamento effettuato, registrato come contributo a suo favore con imputazione all'esercizio X.
- l'ente A, a seguito della comunicazione della regione effettua la seguente regolazione contabile:
- Accerta e incassa l'entrata di 6.500.000 come contributo agli investimenti da regione,
- Impegna e paga 6.500.000 alla voce "Investimenti fissi lordi - Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE

Scritture della Regione X:

1.2.2.02.10.99.999	Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	6.500.000	
2.3.2.01.02.999	Contributi agli investimenti a Amministrazioni locali	6.500.000	
	2.4.2 Debiti vs fornitori		13.000..000

Scritture ente A, correlate alla regolazione contabile effettuata a seguito della comunicazione della Regione X.

1.2.2.02.10.99.999	Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	6.500.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		6.500.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	6.500.000	
	1.3.2.01.02.001 Contributi agli investimenti da Regioni e province autonome		6.500.000

Per la regione il contributo agli investimenti è un costo di competenza dell'esercizio

Per l'ente B il ricavo da contributo agli investimenti non è destinato ad essere sospeso, in quanto i beni di valore culturale storico ed artistico non sono oggetto di ammortamento. Pertanto il ricavo è di competenza dell'esercizio. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un incremento del patrimonio netto. Se il bene è demaniale, l'incremento è registrato nella voce "Netto demaniale".

Le scritture riguardanti il contributo erogato dall'ente A a favore della Regione X sono: CONTABILITA' FINANZIARIA

L'ente A impegna e paga 1.000.000 di contributo agli investimenti a favore della Regione

La regione X accerta e incassa 1.000.000 di contributo agli investimenti da B

CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE

Scritture ente A,

2.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti a Regione	1.000.000	
	2.4.3.04.01.02.001 Debiti per Contributi agli investimenti a Regioni e province autonome		1.000.000
2.4.3.04.01.02.001	Debiti per Contributi agli investimenti a Regioni e province autonome	1.000.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.000.000

Scritture della Regione X:

1.3.2.04.01.02.999	Crediti da Contributi agli investimenti da altre Amministrazioni Locali n.a.c.	1.000.000	
	1.3.2.01.02.999 Contributi agli investimenti da amministrazioni locali		1.000..000

Nel rispetto del punto 4.4 del presente principio, i ricavi derivanti dai contributi agli investimenti ricevuti dalla regione, in quanto correlati ai costi sostenuti dalla Regione per i contributi agli investimenti erogati a favore dell'ente A non devono essere sospesi. Per la Regione i contributi agli investimenti sono ricavi di competenza dell'esercizio (correlati al costo di 3.500.000), non destinati ad essere sospesi in quanto il bene non è ammortizzato. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un incremento del patrimonio netto.

Le scritture riguardanti le fatture pagate dal Consorzio e dal Concessionario

La spesa sostenuta dal Consorzio e dal Concessionario incrementa il valore del bene di proprietà della Regione X e dell'ente A, e si configura come un contributo agli investimenti del Consorzio e dal Concessionario a favore della Regione X e dell'Ente A che, in contabilità finanziaria, nel rispetto del principio che prevede la registrazione di tutti i fatti gestionali anche se non comportano effetti di cassa, devono registrare l'entrata derivante dal contributo agli investimenti e la spesa per Investimenti fissi lordi - Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

CONTABILITA' FINANZIARIA

A seguito della comunicazione del pagamento effettuato dal Consorzio di 3.000.000, sia la Regione X che l'ente A registrano in contabilità finanziaria la seguente regolazione contabile:

Accertano e incassano l'entrata di 1.500.000 come contributo agli investimenti dal consorzio

Impegnano e pagano 1.500.000 alla voce !Investimenti fissi lordi - Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

Analogamente, a seguito della comunicazione del completamento dei lavori a carico del concessionario di 9.000.000, sia la Regione che l'ente B registrano in contabilità finanziaria la seguente regolazione contabile:

Accertano e incassano l'entrata di 4.500.000 come contributo agli investimenti da imprese.

Impegnano e pagano 4.500.000 alla voce !Investimenti fissi lordi - Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE

Sia la Regione che l'ente B registrano in contabilità economico-patrimoniale la seguente operazione a seguito della registrazione della regolazione contabile in finanziaria riguardante il pagamento della spesa a carico del Consorzio:

1.2.2.02.10.99.999	Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	1.500.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.500.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	1.500.000	
	1.3.2.01.02.018 Contributi agli investimenti da Consorzi		1.500.000

A seguito della registrazione della regolazione contabile in finanziaria riguardante il pagamento della spesa a carico del Concessionario sia la Regione che l'ente A effettuano la seguente registrazione in contabilità economico-patrimoniale:

1.2.2.02.10.99.999	Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	4.500.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		4.500.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	4.500.000	
	1.3.2.01.0X.00X Contributi agli investimenti da imprese		4.500.000

In entrambi i caso il ricavo da contributo agli investimenti non è destinato ad essere sospeso, in quanto i beni di valore culturale storico ed artistico non sono oggetto di ammortamento. I ricavi sono pertanto di competenza dell'esercizio. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un incremento del patrimonio netto.

A fronte dei lavori effettuati pari a 25.000.000, le registrazioni in contabilità finanziaria e in contabilità economico patrimoniale descritte hanno rrilevato l'incremento delle immobilizzazione di valore culturale storico ed artistico della Regione che da parte dell'ente A, di 12.500.000 ciascuno.

Esempio 7) - Scritture riguardanti l'escussione di garanzie

L'ente (A) rilascia una fideiussione a favore del Comune (B) a garanzia di un mutuo di 5.000.000 verso una banca.

Nel corso del secondo esercizio successivo al rilascio della garanzia, la banca comunica che il comune (B) è insolvente e chiede ad (A) il pagamento della rata annuale del mutuo.

L'ente (A) è escusso dalla banca anche nei due esercizi successivi.

Nel terzo esercizio l'ente (A) registra il residuo debito nelle proprie scritture, in attuazione di quanto previsto dall' *art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003* .

Nel quarto esercizio l'ente (B) paga la rata del mutuo all'ente (A).

Nel quinto esercizio l'ente (B) è soppresso e liquidato. Nella fase di liquidazione l'ente (A) riscuote crediti per 1.000.000 e cancella gli altri crediti nei confronti di (B).

1) Al momento della concessione della garanzia, l'ente (A) non effettua alcuna contabilizzazione in contabilità finanziaria.

In contabilità economico patrimoniale, registra la concessione della garanzia nel sistema dei rischi:

3.1.3.01.02.01.003	3.1.3.01.01.01.001	Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	a	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche		5.000.000

2) Nel rispetto del principio della prudenza, nell'esercizio in cui rilascia la garanzia, l'ente (A) iscrive nel bilancio di previsione finanziario, tra i «Fondi di riserva e altri accantonamenti» delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000. In caso di escussione, tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura della spesa sostenuta per il pagamento del debito garantito.

3) Anche in contabilità economico-patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento economico è necessario costituire un fondo rischio per un importo pari al medesimo fondo accantonato nel risultato di amministrazione finanziario. Pertanto, tra le scritture di assestamento economico, in chiusura dell'esercizio in cui è stata concessa la garanzia, l'ente (A) registra:

2.4.2.01.01.002	2.2.9.98	Accantonamenti per rischi da escussione	a	Fondo rischio escussione comune B.		520.000

Anche nel secondo esercizio l'ente (A) iscrive nel proprio bilancio, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000.

Nel corso di tale esercizio, quando è invitato a pagare, l'ente A, effettua le seguenti operazioni:

4) variazioni degli stanziamenti di primo esercizio del bilancio di previsione:

incremento di 520.000 dello stanziamento «Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie» (cod. U.3.03.11.02.003);

incremento di 520.000 dello stanziamento «Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie»;

gli enti che non hanno già stanziato in bilancio il fondo, devono iscrivere in bilancio uno stanziamento di 520.000 dello stanziamento «Fondo rischi da escussione comune B».

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

5) scritture in contabilità finanziaria:
impegna e paga 520.000 sullo stanziamento «Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie» (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso;
accerta 520.000 sullo stanziamento «Riscossione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie» con imputazione all'esercizio in corso.
6) Comunica al Comune (B) di avere un credito di 520.000 nei suoi confronti e lo invita ad estinguere tempestivamente tale debito. Il comune (B) effettua le registrazioni contabili necessarie a chiudere il debito nei confronti della banca ed a registrare il nuovo debito nei confronti di (A).
7) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

1.2.3.02.01.18.003	1.3.4.01.01	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	a	Istituto tesoriere		520.000
3.1.3.01.01.01.001	3.1.3.01.02.01.001	Fideiussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	a	Debitori per fideiussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche		520.000

A seguito dell'escussione si registra la riduzione della garanzia per fideiussione.
Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, è effettuato l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B di 520.000.
Nell'esercizio successivo, a seguito della seconda escussione l'ente (A) effettua le registrazioni indicati nei punti da 4) a 7), compreso l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B.
Nel terzo esercizio successivo l'ente (A), oltre alle registrazioni da 4) a 7) deve registrare nelle proprie scritture anche il residuo debito che, è da ritenere probabile, dovrà pagare:
8) Variazioni del bilancio di previsione per l'esercizio in corso e per gli esercizi successivi:
incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio «Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie» (cod. U.3.03.11.02.003) -;
incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio «Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie»;
incremento di 2.480.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio «Fondo rischio escussione comune B» (per un importo pari al totale dei crediti escussi al netto degli accantonamenti effettuati. Si considera anche l'accantonamento di cui al punto 1);
incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio «Accensione di prestiti»;
incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota interessi (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);
incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota capitali (sulla base del piano di ammortamento del debito residuo).
9) Scritture in contabilità finanziaria:
impegna 3.000.000 sullo stanziamento «Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie» (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all'esercizio in corso ed effettua un pagamento a favore del proprio bilancio. Trattasi di una regolazione contabile, il mandato è versato all'entrata del bilancio dell'ente, tra le accensioni di prestiti;
accerta 3.000.000 sullo stanziamento «Accensione di prestiti», con imputazione all'esercizio in corso e incassa il mandato emesso al punto precedente (regolazione contabile);
accerta 3.000.000 sullo stanziamento «Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie» con imputazione all'esercizio in corso;
impegna le spese relative alle rate di ammortamento del residuo prestiti, sulla base del piano di ammortamento del mutuo, distintamente per la quota interessi (20.000) e la quota capitale (500.000), con imputazione agli esercizi successivi.
In sede di rendiconto, nel conto del bilancio, risulteranno residui attivi complessivi per «Riscossione crediti da comuni a seguito di escussione di garanzie» (in c/competenza e in c/residui) per 4.560.000 e nel risultato di amministrazione risulterà un accantonamento pari a 4.560.000 per rischio crediti da escussione.
10) Comunica al Comune (B) di avere effettuato il pagamento della terza rata del mutuo garantito, pari a 520.000 e registrato il residuo debito di 3.000.000 nelle proprie scritture, e lo invita:
a registrare la chiusura del debito nei confronti della banca e il nuovo debito nei propri confronti;
di pagare tempestivamente i debiti direttamente nei propri confronti e non più alla banca.
11) Scritture in contabilità economico-patrimoniale:

1.2.3.02.01.18.003	1.3.4.01.01	Crediti v/ comune a seguito escussione di garanzie	a	Istituto tesoriere		3.000.000
1.3.4.1.01	2.4.1.04.03.03.001	Istituto tesoriere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.		3.000.000

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

3.1.3.01.01.013.001	3.1.3.01.02.01.001	Fideiussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	a	Debitori per fideiussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche		3.520.000

Gli enti con sistemi contabili evoluti possono registrare direttamente:

1.2.3.02.01.18.003	2.4.1.04.03.03.001	Crediti v/ comune a seguito escussione di garanzie	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese		3.000.000
3.1.3.01.01.001	3.1.3.01.02.01.001	Fideiussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	a	Debitori per fideiussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche		3.520.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico, l'accantonamento al Fondo rischio escussione comune B è incrementato di 3.000.000,

Nel quarto esercizio l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e l'ente (B) paga il credito nei confronti di (A) per lo stesso importo

12) Scritture in contabilità finanziaria:

registrazione del pagamento della rata di ammortamento del mutuo, per un importo pari a 520.000 (500.000 come rimborso prestiti e 20.000 come interessi passivi) nei confronti della banca (l'impegno era stato già registrato al punto 9);

registrazione dell'incasso del credito nei confronti del comune (B) per 520.000 (il credito era stato accertato negli esercizi precedenti). A seguito del pagamento del comune (A) può essere adeguato il Fondo rischio escussione comune B, accantonato nel risultato di amministrazione, riducendolo di 520.000.

13) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

3.1.1.03.02.999	2.4.1.04.07.99.001	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine	a	Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese		20.000

	1.3.4.01.01.001	Diversi	a	Istituto Tesoriere.		520.000
2.4.1.04.07.99.001		Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese			20.000	
2.4.1.04.03.03.001		Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.			500.000	

1.3.4.1.01	1.2.3.02.01.18.003	Istituto tesoriere	a	Crediti v/ comuni a seguito escussione di garanzie		520.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico di chiusura di tale esercizio, si adegua il fondo rischio per escussioni, tenendo conto della riscossione del credito di 520.000.

Nel quinto esercizio l'ente (B), nell'ambito delle procedure di liquidazione dell'ente, paga il credito nei confronti di (A) per 1.000.000, l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e cancella il credito residuo nei confronti dell'ente (B), che, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria 5.5, deve essere registrato come trasferimento al comune B a seguito di escussione.

Le scritture riguardanti il pagamento del debito e la riscossione del credito verso il comune (B) sono quelle indicate ai punti 12) e 13).

14) Per registrare il trasferimento a favore del comune a seguito di escussione, in contabilità finanziaria il comune (A), effettua la seguente regolazione contabile:

prelevamento dal fondo rischi per escussione del credito verso B per 3.040.000;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

impegna trasferimenti v/comuni a seguito di escussione per un importo di 3.040.000, ed emette un mandato di pari importo a favore del proprio bilancio, incassato come «Riscossione crediti per escussione»;
accerta e incassa il residuo attivo «Riscossione crediti per escussione» per 3.040.000.
15) In contabilità economico patrimoniale, si registra:

5.1.3.11.02.003	1.3.4.1.0	Altri trasferimenti in conto capitale verso Comuni per escussione di garanzie	a Istituto tesoriere		3.040.000

1.3.4.1.01	1.2.3.02.01.18.003	Istituto tesoriere	a Crediti v/ comuni a seguito escussione di garanzie		3.040.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico si chiude il fondo per escussioni per 3.040.000 (in tal modo, si sterilizzano nel conto economico gli effetti negativi determinati dal trasferimento).

Esempio 8) - Scritture riguardanti un prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti S.p.a.

In data 15 luglio 2022 un comune stipula un contratto di prestito ordinario con la Cassa depositi e prestiti per euro 1.000.000. L'erogazione del prestito avviene in una o più soluzioni, a partire dalla data di perfezionamento del contratto, sulla base della richiesta dell'ente beneficiario dalla quale risultino analiticamente la natura e gli importi delle spese sostenute. Sulla quota del prestito non erogata la Cassa depositi e prestiti spa riconosce all'ente una somma, corrisposta con cadenza semestrale, calcolata sulla base dell'importo non erogato e di un tasso di interesse opportunamente disciplinato. Per le scritture in contabilità finanziaria si rinvia all'esempio n. 8 del principio applicato di cui all'allegato n. 4/2.
A seguito dell'accertamento dell'entrata derivante dal prestito, in contabilità economico patrimoniale non sono effettuate registrazioni.
In data 16 luglio 2022, correlate alla regolazione contabile costituita dall'impegno, liquidazione e mandato per costituzione di depositi bancari, versato in quietanza di entrata al bilancio dell'ente con emissione della reversale di incasso del prestito ordinario della Cassa depositi e prestiti, si provvede alle seguenti registrazioni:

1.3.4.01.01.001	2.4.1.04.03.04	Istituto tesoriere	a Finanziamenti a medio / lungo termine da Cassa Depositi e Prestiti SpA		1.000.000

Esempio 9) - Scritture riguardanti relative al fondo economale
- Costituzione del fondo economale:
In Contabilità Finanziaria:
- si impegna sul capitolo codificato U.7.01.99.03.000 "Costituzione fondi economali e carte aziendali";
si accerta contestualmente l'entrata di pari importo sul capitolo codificato E.9.01.99.03.001 "Rimborso di fondi economali e carte aziendali"
La scrittura COEP sarà: (206)

1.3.2.08.04	Crediti verso altri soggetti (Economo)	5.000	
	2.4.7.04.99 Altri debiti n.a.c. (Economo)		5.000

Contestualmente si provvede all'emissione del mandato di pagamento dell'anticipazione economale sul capitolo codificato U.7.01.99.03.000 "Costituzione fondi economali e carte aziendali".

2.4.7.04.99	Altri debiti n.a.c. (Economo)	5.000	
	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere		5.000

Rimane perciò aperto il credito corrispondente all'accertamento sul capitolo codificato E.9.01.99.03.001 "Rimborso di fondi economali e carte aziendali", che misura sempre l'entità dei fondi economali erogati e non rendicontati.
- Registrazione reintegro fondi da parte dell'economo in corso di esercizio
A fronte degli stanziamenti di spesa gestiti dall'economo, l'ente prenota le relative spese.
Al momento della liquidazione del rendiconto economale, *nell'ambito delle prenotazioni di cui sopra,* si provvede ad impegnare e liquidare i relativi rimborsi all'economo.
a) si impegnano le spese che sono state pagate con la cassa economale con imputazione ai capitoli di bilancio riguardanti tali specifiche spese già prenotate, (ad esempio cancelleria). A fronte di tale impegno si emettono i relativi ordini di pagamento, versati in entrata del proprio bilancio, al capitolo di entrata di cui al punto n. 1 (capitolo codificato E.9.01.99.03.001) il cui accertamento risulta, ora, in toto o in parte, incassato.
b) Per la quota che deve essere reintegrata si impegna e si paga sul capitolo codificato U.7.01.99.03.000 "Costituzione fondi economali e carte aziendali" e si accerta un'entrata di pari importo sempre tra le partite di giro, come al precedente punto 1).
In COEP,
correlata all'operazione a) si registra:
1. In relazione alle spese registrate alla lettera a) si rilevano i relativi costi e pagamenti. Ad esempio:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.1.1.01.02.005	Accessori per uffici e alloggi)	4.500	
	2.4.7.04. Altri debiti n.a.c. (Economo) (10)		4.500

(10) Il collegamento alla COEP prevede la rilevazione di un debito al momento della nascita di un costo

2. la chiusura del debito con l'emissione del **mandato** di pagamento in quietanza di entrata:

2.4.7.04.	Altri debiti n.a.c. (Economo)	4.500	
	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere		4.500

3. Con il mandato in quietanza di entrata si *chiude* (per l'importo rimborsato) l'accertamento a suo tempo disposto in P.G., mediante l'emissione **reversale** di pari importo,

1.3.4.01.01.01.001	Istituto tesoriere/cassiere	4.500	
	1. 1.3.2.08.04 Crediti verso altri soggetti (Economo)		4.500

Per la lettera b)

Si procede di nuovo alle operazioni di cui alla apertura dell'anticipazione (v. punto 1), per gli importi necessari.

- **Registrazione reintegro fondi da parte dell'economo al 31 dicembre**

In COFI si incassano le disponibilità liquide giacenti presso la cassa dell'economo alla fine dell'esercizio, che devono essere riversate al bilancio.

Il capitolo di entrata è quello codificato E.9.01.99.03.000 "Rimborso di fondi economali e carte aziendali" ove sono aperti gli accertamenti che corrispondono alle anticipazioni economali erogate e non rendicontate;

In COEP si registra:

1.3.4.01.01.01.001	Istituto tesoriere/cassiere	500	
	1. 1.3.2.08.04 Crediti verso altri soggetti (Economo)		500

Nel nuovo esercizio, in competenza, si ripeterà il processo di apertura della nuova anticipazione di cassa, per l'ammontare risultante dalla precedente chiusura.

Nella prassi degli Enti locali e delle Regioni in molti casi si procede, inizialmente, come indicato in precedenza al punto 1).

A differenza di quanto esposto in precedenza, al momento della liquidazione del rendiconto, non si movimentano le Partite di Giro, ma ci si limita a versare fisicamente all'Economo la somma rendicontata.

Il punto 2) viene così modificato:

1. si impegnano le spese che sono state pagate con la cassa economale con imputazione ai capitoli di bilancio riguardanti tali specifiche spese già prenotate, (ad esempio cancelleria). A fronte di tale impegno si emettono i relativi ordini di pagamento, **versati direttamente all'Economo** a rimborso del rendiconto.

In COEP,

correlata all'operazione a) si registra:

- In relazione alle spese registrate alla lettera a) si rilevano i relativi costi e pagamenti. Ad esempio:

2.1.1.01.02.005	Accessori per uffici e alloggi)	4.500	
	2.4.7.04. Altri debiti n.a.c. (Economo) (11)		4.500

(11) Il collegamento alla COEP prevede la rilevazione di un debito al momento della nascita di un costo

- la chiusura del debito con l'emissione del **mandato** di pagamento direttamente versato all'Economo

2.4.7.04.	Altri debiti n.a.c. (Economo)	4.500	
	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/cassiere		4.500

Si evita in tal modo il giro contabile che chiude e riapre l'anticipazione ad ogni rendiconto economale, riportando la situazione di debito dell'economo alla misura iniziale.

L'anticipazione rimane aperta nell'entità inizialmente attribuita.

A fine esercizio si procede come indicato al punto 3).

Si sottolinea come i dati di chiusura dell'anticipazione a fine esercizio costituiscono elemento fondamentale per la parificazione del "conto dell'agente contabile" da effettuarsi da parte del responsabile della gestione finanziaria dell'ente.

Esempio n. 10 contrazione debito bullet (207) **con relativo derivato bullet/amortizing e successiva estinzione anticipata dell'operazione.**

Parte prima: contrazione di un debito bullet

Il 30 giugno 2010 l'ente X emette un BOR/BOC di Euro 1.000 a 10 anni, scadenza 30 giugno 2020. Tasso di interesse 2% annuale a decorrere dall'anno in corso. Commissioni finanziarie di collocamento 10.

In contabilità finanziaria si eseguono le seguenti registrazioni:

1) Si accerta e si incassa l'entrata di 1000 con imputazione all'esercizio 2010, di cui 10 deriva dalla regolazione contabile della commissione di collocamento alla voce del piano finanziario "Emissione di titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica (E.6.01.02.01.001);

2) si impegna e si paga la commissione di collocamento di 10 con imputazione all'esercizio 2010. Il mandato è versato in quietanza di entrata al bilancio dell'ente, all'entrata di cui al punto 1), alla voce del piano finanziario Commissioni per servizi finanziario (U.1.03.02.17.001);

3) Si impegnano gli interessi di 20 per 10 anni, con imputazione a decorrere dall'esercizio 2011, fino all'esercizio 2020, alla voce del piano finanziario Interessi passivi su titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica (U.1.07.02.01.001);

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

4) Si impegna il debito di Euro1.000, con imputazione all'esercizio 2020 alla voce del piano finanziario Rimborso di titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica (U.4.01.02.01.001).
In contabilità economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

1.3.4	Disponibilità liquide	a	2.4.1.01.03	Titoli a tasso fisso, M/ L termine, valuta domestica	1.000
2.1.2.01.15.001	Commissioni per servizi finanziari		2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari	10
2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari		1.3.4	Disponibilità liquide	10

In assenza di integrazione con la contabilità finanziaria, o con una integrazione particolarmente evoluta, la registrazione contabile sarebbe:

	Diversi	a	2.4.1.01.03	Titoli a tasso fisso, M/L termine, valuta domestica	1000
2.1.2.01.15.001	Commissioni per servizi finanziari			10	
1.3.4	Disponibilità liquide			990	

Parte seconda: contrazione del derivato bullet/amortizing

Il 30 giugno 2010 l'ente sottoscrive un contratto derivato "bullet/amortizing" di Euro 1.000, diretto a costituire l'ammortamento graduale del debito derivante dai BOR/BOC emessi. Il contratto prevede il versamento annuale di Euro 100 a favore dell'Istituto finanziario senza la maturazione di interessi attivi.
L'eventuale previsione di interessi attivi sul derivato (di importo pari agli interessi passivi sul BOR/BOC che l'ente deve erogare annualmente) richiede la registrazione dei flussi finanziari relativi agli interessi, distintamente rispetto al bullet/amortizing, secondo quanto previsto dal principio applicato 3.23.
In contabilità finanziaria si eseguono le seguenti registrazioni:
1) Si accerta un'entrata derivante dal credito a favore dell'ente, previsto dal contratto derivato bullet/ amortizing alla scadenza del derivato, tra le entrate da riduzione di attività finanziarie di 1.000, con imputazione all'esercizio 2020, alla voce del piano finanziario *Entrate da derivanti dalla sottoscrizione di un derivati di ammortamento (E.5.04.08.01.000);*
2) Si impegna la spesa di 100 per 10 esercizi, a decorrere dall'esercizio 2011 fino all'esercizio 2020, per registrare il debito previsto a carico dell'ente dal contratto derivato bullet/amortizing con imputazione alla voce del piano finanziario "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento (U.3.04.08.01.001);
3) Nel 2011 si paga 100 a valere dell'impegno assunto nel 2010 con imputazione all'esercizio 2011, alla voce del piano finanziario "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento (U.3.04.08.01.001);
4) Nel 2012 si paga 100 a valere dell'impegno assunto nel 2010 con imputazione all'esercizio 2012, alla voce del piano finanziario "Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento (U.3.04.08.01.001).
5) e così via negli esercizi successivi, fino all'esercizio 2020.
In contabilità economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

1.2.3.02.04.06.001	Derivati da ammortamento	a	2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento	1000

Al 31 dicembre 2010, nel patrimonio dell'ente risulta registrato un credito per derivati da ammortamento pari a Euro 1.000 e un debito per flussi periodici da versare per l'ammortamento dell'operazione pari a Euro 1.000. Nello stato patrimoniale è rappresentato il saldo tra tali valori, pari a 0.
Nel 2011, si registra:

2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento	a	1.3.4	Disponibilità liquide	100

Al 31 dicembre 2011, nel patrimonio dell ente risulta registrato un credito da derivati pari a 1000 e un debito da derivati pari a 900. Nello stato patrimoniale è rappresentato il saldo tra tali valori, pari a 100.
STATO PATRIMONIALE AL 31/12/2011

A) CREDITI PER FONDO DI DOTAZIONE		A) PATRIMONIO NETTO
	.....	
	.....	
B) IMMOBILIZZAZIONI	.....	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI
Immobilizzazioni immateriali		
Immobilizzazioni materiali		C)TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO
Immobilizzazioni Finanziarie (1)	100	
(comprende "Derivati da ammortamento)	100)	
		D) DEBITI

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

C) ATTIVO CIRCOLANTE	
Rimanenze	
Crediti	BOR/BOC 1000
Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI
Disponibilità liquide	
D) RATEI E RISCONTI	
TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)

Nel 2012 si registra:

2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento	a	1.3.4	Disponibilità liquide	100

Al 31 dicembre 2012, nel patrimonio dell'ente risulta registrato un credito da derivati pari a 1000 e un debito da derivati pari a 800. Nello stato patrimoniale è rappresentato il saldo tra tali valori, pari a 200.

STATO PATRIMONIALE AL 31/12/2012

A) CREDITI PER FONDO DI DOTAZIONE	.....	A) PATRIMONIO NETTO	
B) IMMOBILIZZAZIONI	.....	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	
Immobilizzazioni immateriali			
Immobilizzazioni materiali		C)TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	
Immobilizzazioni Finanziarie (1)	100		
(comprende "Derivati da ammortamento)	200)		
		D) DEBITI	
C) ATTIVO CIRCOLANTE			
Rimanenze			
Crediti		BOR/BOC	1000
Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi		E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI	
Disponibilità liquide			
D) RATEI E RISCONTI			
TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)		TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	

Parte terza: Estinzione anticipata del debito

Il 30 settembre 2014 l'ente riacquista i titoli sul mercato per 900 (valore nominale Euro 1.000).

In contabilità finanziaria si eseguono le seguenti registrazioni:

1) Il 30 giugno si pagano gli interessi di 20, registrati nel 2010 con imputazione all'esercizio 2014, alla voce del piano finanziario Interessi passivi su titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica (U.1.07.02.01.001);

2) Si impegna e si paga 900 per l'acquisto di propri titoli, con imputazione alla voce del piano finanziario Acquisizione di titoli obbligazionari a medio-lungo emessi da Amministrazioni Locali (U.3.01.04.02.001);

3) Si impegna e si paga la commissione di collocamento di 10 con imputazione all'esercizio 2010, alla voce del piano dei conti finanziario Commissioni per servizi finanziari (U.1.03.02.17.001);

4) Si estingue il debito reimputato all'esercizio 2014, a valere con i proventi dei titoli riacquistati:

a. Si cancella l'impegno per rimborso prestiti di Euro 1.000 imputato all'esercizio 2020 e lo si reimpegna all'esercizio 2014, sempre come rimborso di prestiti e per un importo pari a Euro 1.000;

b. Si accerta un'entrata per alienazione dei propri titoli per 900;

c. Si accerta un'entrata per proventi derivanti dall'estinzione anticipata del debito di 100 (E.3.04.99.01.001);

d. Si emette un mandato di pagamento per Euro 1.000 per il rimborso prestiti di cui all'impegno di cui alla lettera a) imputato all'esercizio 2014, versato in quietanza di entrata al bilancio dell'ente, alle voci di cui alle lettere b) e c);

e. Si cancellano definitivamente gli interessi di 20 imputati agli esercizi 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, in quanto il debito è stato pagato.

In contabilità economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

3.1.1.01.03.001	Interessi passivi su titoli obbligazionari a medio-lungo termine a tasso fisso - valuta domestica	a	1.3.4	Disponibilità liquide	20
	Pagati interessi annuali sul BOR				
1.2.3.03.02.01.002	titoli obbligazionari a medio-lungo emessi da Amministrazioni Locali	a	1.3.4	Disponibilità liquide	900
	Acquistati propri BOR/BOC				
2.1.2.01.15.001	Commissioni per servizi finanziari	a	2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari	10

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

	Commissioni per acquisto propri BOR/BOC					
2.4.7.03.03	Debiti verso creditori diversi per servizi finanziari	a	1.3.4	Disponibilità liquide		10
	Pagamento Commissioni acquisto propri BOR/BOC					
2.4.1.01.03	Titoli a tasso fisso, M/L termine, valuta domestica	a		Diversi		1000
	Estinzione propri BOR/BOC e cancellazione del debito					
		1 a	2.3.03.02.01.002	Titoli obbligazionari a medio-lungo emessi da Amministrazioni Locali Proventi derivanti	900	
		a	3.2.3.15.01.001	dall'estinzione anticipata di un prestito	100	

Parte quarta: Chiusura anticipata del derivato

Il 30 settembre 2014, in corrispondenza all'estinzione anticipata del prestito obbligazionario, l'ente provvede alla chiusura anticipata del derivato. A tal fine sottoscrive un contratto che prevede, a favore dell'ente un'erogazione di 100.

In contabilità finanziaria si eseguono le seguenti registrazioni:

1) Il 30 giugno 2014 si paga 100 a valere dell'impegno assunto nel 2010 con imputazione all'esercizio 2014, alla voce Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento (U.3.04.08.01.001);

2) Il 30 settembre 2014, a seguito del contratto che dispone la chiusura del derivato, l'ente cancella definitivamente l'accertamento di Euro 1.000 imputato all'esercizio 2020 *(E.5.04.08.01.000)* e gli impegni di 100 imputati agli esercizi dal 2015 al 2020 (U.3.04.08.01.001);

3) Il 30 settembre 2014, a seguito del contratto che dispone la chiusura del derivato, l'ente accerta e incassa un'entrata di 100 derivante dal contratto di estinzione anticipata del derivato bullet/amortizing, con imputazione alla voce Entrate derivanti dalla chiusura anticipata di un derivato di ammortamento (E.5.04.08.01.002);

In contabilità economico patrimoniale si eseguono le seguenti registrazioni:

2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento	a	1.3.4	Disponibilità liquide	100

30/09/2014

	Diversi	a	1.2.3.02.04.06.001	Derivati di ammortamento		1000
2.4.7.04.16.01.001	Flussi periodici da erogare per derivati da ammortamento				600	
3.1.1.99.04.002	Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere				300	
1.2.3.02.04.06.002	Entrate derivanti dall'estinzione anticipata di derivati da ammortamento				100	
1.3.4	Disponibilità liquide	a	1.2.3.02.04.06.002	Entrate derivanti dall'estinzione anticipata del derivato		100

L'onere dell'operazione derivante dalla chiusura anticipata del derivato, pari a 300, è ripartito sull'esercizio in corso e su quelli costituenti l'originaria vita residua del derivato Al 31/12/2014 con apposita scrittura di rettifica attraverso l'utilizzo dei risconti attivi i 6/7 degli oneri straordinari pluriennali sarebbero rinviati agli esercizi futuri rettificando pertanto i costi di pertinenza dell'esercizio 2014.

1.4.2.01.01.01.001	Risconti attivi	a	3.1.1.99.04.002	Importi per chiusura anticipata di operazioni in essere	257,15

Al 31/12 di ciascuno degli esercizi successivi (2015-2020) viene contabilizzata fra i costi una quota di detti oneri pluriennali pari a 42,85 con progressivo assorbimento del risconto attivo.

Esempio n. 11 Acquisto di beni nell'ambito di attività istituzionale (non commerciale).

Ipotesi n. 1 - pagamento contestuale della fattura e dell'IVA

a. la spesa concernente l'acquisizione di beni di Carta, cancelleria e stampati è impegnata per l'importo comprensivo di IVA. A seguito della ricezione della fattura e della liquidazione della spesa si provvede alla seguente registrazione;

2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.220.000

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori		1.000.000
2.4.5.06.04.01.001	Debito per scissione IVA pagato contestualmente alla fattura		220.000

b. sono emessi due distinti ordini di pagamento a valere dell'impegno assunto, nei confronti del fornitore per la spesa al netto di IVA e all'erario per l'IVA;

2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.000.000	
2.4.5.05.04.01.001	Debito da scissione IVA pagata contestualmente alla fattura	220.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.220.000

Ipotesi n. 2 - pagamento mensile dell'IVA

a. La spesa concernente l'acquisizione di beni di Carta, cancelleria e stampati è impegnata per l'importo comprensivo di IVA. A seguito della ricezione della fattura e della liquidazione della spesa si provvede alla seguente registrazione:

2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.220.000	
	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori		1.220.000

b. si accerta un'entrata pari all'importo IVA tra le partite di giro, al capitolo codificato *Ritenuta per scissione contabile IVA (split payment) E. 9.01.01.02.001*;

c. si impegna una spesa di pari importo, contestuale all'accertamento di cui alla lettera b, sempre tra le partite di giro, al capitolo *Versamento delle ritenute per scissione contabile IVA (split payment)U. 7.01.01.02.001*

1.3.2.7.02	Crediti verso altri soggetti	220.000	
	2.4.5.05.04.01.002 Debito per scissione IVA da pagare mensilmente		220.000

d. si emette un mandato a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno di spesa riguardante la spesa per acquisto di beni o servizi, con contestuale ritenuta per l'importo IVA;

2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.220.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.220.000

e. a fronte della ritenuta IVA indicata alla lettera d. si emette una reversale di entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui alla lettera b.;

1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	220.000	
	1.3.2.7.02 Crediti verso altri soggetti		220.000

f. alle scadenze per il versamento dell'IVA l'ente emette un ordine di pagamento a favore dell'Erario, per un importo pari al complessivo debito IVA, a valere degli impegni di cui al punto c).

2.4.5.05.04.01.002	Debito per scissione IVA da pagare mensilmente	220.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		220.000

N.B. L'integrazione con le scritture della contabilità finanziaria delle partite di giro rendono necessarie scritture di contabilità economico patrimoniale non necessarie se la contabilità economico patrimoniale fosse autonoma rispetto alla contabilità finanziaria. Se il sistema informativo dell'ente consente forme di integrazione più evolute, che evitano di registrare in contabilità economico patrimoniale le regolazioni contabili della contabilità finanziaria, è possibile discostarsi dall'esempio sopra riportato, nel rispetto della corretta registrazione degli effetti economico-patrimoniali delle operazioni.

Esempio n. 12 Reverse charge

L'ente acquista carta, cancelleria e stampati per Euro 1.000.000+IVA nell'ambito di attività commerciali soggette al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge).

Se la contabilità economico-patrimoniale fosse del tutto autonoma dalla contabilità finanziaria, la scrittura contabile sarebbe:

2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.000.000	
1.3.2.01.01.03.002	Iva a credito	220.000	
	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori		1.000.000
	2.4.5.06.01.01.001 IVA a debito		220.000

L'integrazione tra la contabilità economico patrimoniale e la contabilità finanziaria comporta la necessità di effettuare le seguenti registrazioni in contabilità economico patrimoniale correlate a quelle previste per il reverse charge in contabilità finanziaria.

Se il sistema informativo dell'ente consente forme di integrazione più evolute, che evitano di registrare in contabilità economico patrimoniale le regolazioni contabili della contabilità finanziaria, è possibile discostarsi dall'esempio di seguito riportato, nel rispetto della corretta registrazione degli effetti economico-patrimoniali delle operazioni.

1) in contabilità finanziaria la spesa concernente l'acquisizione di beni di Carta, cancelleria e stampati è impegnata per l'importo comprensivo di IVA. A seguito della ricezione della fattura e della liquidazione della spesa, in contabilità economico patrimoniale si provvede alla seguente registrazione, nel rispetto di quanto previsto al principio applicato 4.12: " *Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA a credito e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo*";

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.1.1.01.02.001	Carta, cancelleria e stampati	1.000.000	
1.3.2.01.01.03.002	Iva a credito	220.000	
	2.4.2.01.01.01.001 Debiti verso fornitori		1.220.000

2) tra le entrate correnti si accerta un entrata di importo pari all'IVA derivante dall'operazione di inversione contabile, al capitolo codificato E.3.05.99.03.001 tra le entrate correnti si accerta un entrata di importo pari all'IVA derivante dall'operazione di inversione contabile, al capitolo codificato E.3.05.99.03.001 *Entrate per sterilizzazione inversione contabile IVA (reverse charge)*. In contabilità economico patrimoniale si procede alla seguente registrazione, nel rispetto di quanto previsto nel principio applicato 4.12: " *Ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante l'inversione contabile dell'IVA (reverse charge), le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di determinare il debito nei confronti del fornitore al netto dell'IVA e di registrare l'IVA a debito di importo pari all'IVA a credito, secondo le modalità indicate nell'esempio n. 12"*;

3) (*reverse charge*). In contabilità economico patrimoniale si procede alla seguente registrazione, nel rispetto di quanto previsto nel principio applicato 4.12: " *Ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante l'inversione contabile dell'IVA (reverse charge), le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di determinare il debito nei confronti del fornitore al netto dell'IVA e di registrare l'IVA a debito di importo pari all'IVA a credito, secondo le modalità indicate nell'esempio n. 12*";

1.3.2.08.04.12.001	Crediti derivante dall'inversione contabile IVA (reverse charge)	220.000	
	2.4.5.06.01.01.001 IVA a debito		220.000

4) emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA a valere dell'impegno di spesa assunto per l'importo comprensivo di IVA di cui al punto 1). Emette un ordine di pagamento pari all'importo IVA a valere della quota residua dell'impegno di spesa di cui alla punto 1). L'ordine di pagamento è versato in quietanza di entrata del proprio bilancio, ed è contestuale all'emissione di una reversale in entrata di pari importo a valere dell'accertamento di cui al punto 2);

2.4.2.01.01.01.001	Debiti verso fornitori	1.220.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.220.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	220.000	
	1.3.2.08.04.12.001 Crediti derivante dall'inversione contabile IVA (reverse charge)		220.000

5) alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, sulla base delle scritture della contabilità economico patrimoniale e delle scritture richieste dalle norme fiscali, l'ente determina la propria posizione IVA e, se risulta un debito IVA, impegna la relativa spesa alla voce codificata U.1.10.03.01.000 "Versamenti IVA a debito per le gestioni commerciali". Nella contabilità economico patrimoniale si registra:

2.4.5.06.01.01.001	IVA a debito	XXX.000	
	1.3.2.01.01.03.002 IVA a credito	XXX.000	
	2.4.5.06.03 Erario c/IVA		XXX.000
2.4.5.06.03	Erario c/IVA	XXX.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		XXX.000

Esempio n. 13 - scritture riguardanti le partecipazioni in enti strumentali senza titoli partecipativi

Nell'esercizio 2017 entra in vigore il principio contabile per il quale «Le partecipazioni e i conferimenti al fondo di dotazione di enti che non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante, sono rappresentate tra le immobilizzazioni finanziarie dell'attivo patrimoniale e, come contropartita, per evitare sopravvalutazioni del patrimonio, una quota del patrimonio netto è vincolata come riserva non disponibile. In caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato, per lo stesso importo si riducono le partecipazioni tra le immobilizzazioni patrimoniali e la quota non disponibile del patrimonio netto dell'ente».

Come prima applicazione del principio,

1) gli enti che avevano registrato nel proprio attivo patrimoniale le partecipazioni, senza darne evidenza nel patrimonio netto, effettuano la seguente registrazione al fine imporre il vincolo per la riserva di patrimonio netto

2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.	a	2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da partecipazioni senza valore di liquidazione

N.B. In sede di prima applicazione del principio che ha istituito le riserve indisponibili non erano ancora state previste le "riserve negative per beni indisponibili» nei casi di incapienza delle riserve disponibili;

2) gli enti che non avevano registrato le partecipazioni nel proprio attivo patrimoniale, effettuano la seguente registrazione:

1.2.3.01.11.01.001 Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	a	2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

		partecipazioni senza valore di liquidazione

Nel corso della gestione,
3) in caso di versamento al fondo di dotazione di un ente le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione sono effettuate le seguenti registrazioni:

21.2.3.01.11.01.001 Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/ cassiere
2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.	a	2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da partecipazioni senza valore di liquidazione

S.P.

1.2.3.01.11.01.001 Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	a	2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da partecipazioni senza valore di liquidazione

Se, a seguito del versamento, le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione o l'incremento delle riserve indisponibili, si procede alle seguenti registrazioni:

1.2.3.01.11.01.001	1.3.4.01.01.01.001	Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	a	Istituto tesoriere/ cassiere		1.000

	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		1.000
		Altre riserve distintamente indicate n.a.			600	
2.1.2.04.99.01.001						
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			400	

4) in caso di scioglimento dell'ente le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione si registra:

2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da partecipazioni senza valore di liquidazione	a	1.2.3.01.11.01.001 Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private

Alla fine dell'esercizio, nell'ambito delle scritture di assestamento
5) Si procede alla determinazione della frazione di Patrimonio Netto ed iscrizione in Bilancio dell'incremento o del decremento rispetto all'esercizio precedente:
a) Incremento
b) Decremento
a) In caso di incremento del valore delle partecipazioni di 150 (criterio del patrimonio netto) è effettuata la seguente registrazione:

1.2.3.01.11.01.001 Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	a	2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da partecipazioni senza valore di liquidazione	0

S.P.

1.2.3.01.11.01.001 Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da partecipazioni senza valore di liquidazione

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

b) in caso di decremento del valore delle partecipazioni di 100 (criterio del patrimonio netto) è effettuata la seguente registrazione, portando la svalutazione direttamente a riduzione della voce partecipazione e della collegata riserva vincolata

2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da partecipazioni senza valore di liquidazione	a	1.2.3.01.11.01.001 Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	0

S.P.

1.2.3.01.11.01.001 Partecipazioni in altre Istituzioni sociali private	2.1.2.04.03.01.001 Riserve indisponibili derivanti da partecipazioni senza valore di liquidazione

N.B. - L'investimento essendo avvenuto con l'utilizzo del netto non deve pesare sul conto economico. La scelta avviene a monte con la scissione del netto, e le successive operazioni avranno, di conseguenza e sempre, una contropartita di patrimonio netto.

Esempio n. 14 - Prima iscrizione nel patrimonio netto delle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali

In applicazione del principio della contabilità economico patrimoniale n. 6.3, a decorrere dal rendiconto 2017, tra le riserve del patrimonio netto sono comprese le riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali.

Come risulta dall'esempio che segue, nel quale per evidenziare le differenze imputabili all'applicazione del principio contabile entrato in vigore nel 2017, si ipotizza l'invarianza dell'attivo e del passivo patrimoniale nel 2016 e nel 2017, l'adozione del principio contabile comporta una riclassificazione delle componenti del patrimonio netto, al fine di evidenziarne la quota costituita da beni indisponibili, non utilizzabile per far fronte alle passività dell'ente.

E' importante sottolineare che, a parità dei valori iscritti nell'attivo e nel passivo, il principio non determina una variazione del valore del patrimonio netto.

L'importo da accantonare in tali riserve indisponibili è pari al valore dei beni demaniali, dei beni del patrimonio indisponibile e dei beni culturali iscritto nell'attivo patrimoniale (al netto dell'ammortamento, nei casi in cui è previsto). Nell'esempio si ipotizza che l'ente non abbia beni patrimoniali indisponibili, e nel rendiconto 2017 costituisce riserve indisponibili per euro 2.700.000 a fronte di beni demaniali di pari importo.

Nel rendiconto 2016, l'importo di euro 2.700.000 aveva concorso alla determinazione del fondo di dotazione, di importo pari a euro 1.875.000 (inferiore alle riserve indisponibili costituite nel 2017). Pertanto, nel rendiconto 2017 il fondo di dotazione rideterminato al netto delle riserve presenta un valore negativo, pari a euro 825.000.

Scarica il file

Le scritture contabili:

Come prima applicazione del principio,

1) gli enti che hanno adeguate riserve libere nel patrimonio netto effettuano la seguente registrazione al fine di imporre il vincolo per la riserva indisponibile di patrimonio netto

		2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.	a	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	2.700.000

2) l'ente dell'esempio, che non ha costituito riserve libere, effettua la seguente registrazione al fine di imporre il vincolo per la riserva indisponibile di patrimonio netto, a valere del Fondo di dotazione:

		2.1.1.02.01.01.001 Fondo di dotazione	a	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	2.700.000

N.B. In sede di prima applicazione del principio che ha istituito le riserve indisponibili non erano ancora state previste le «riserve negative per beni indisponibili» nei casi di incapienza delle riserve disponibili.

Nel corso della gestione,

3) in caso di spese per manutenzione straordinaria su un bene demaniale che ne incrementano il valore:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

		1.2.2.01.01.01.001 Infrastrutture demaniali	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere/ cassiere		300.000
		2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.	a	2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		300.000

S.P.

1.2.2.01.01.01.001 Infrastrutture demaniali	2.1.2.04.02.01.00 1 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per
3.000.000	i beni culturali 3.000.000

Se al termine di un intervento pluriennale di manutenzione straordinaria su un bene demaniale le riserve disponibili non sono capienti per consentire l'incremento delle riserve indisponibili, si procede alla seguente registrazione:

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi		300.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	150.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	150.000	
	2.1.2.04.02.01.001	Diversi		Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		300.000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.	a		200.000	
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			100.000	

Alla fine dell'esercizio, nell'ambito delle scritture di assestamento si riduce la riserva indisponibile per l'ammontare della quota di ammortamento annuale effettuato a valere del bene demaniale

		2.2.1.09.12.001 Ammortamento Infrastrutture stradali	a	2.2.3.01.09.01.011 Fondo ammortamento di Infrastrutture stradali		90.000
		2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	2.1.2.04.99.01.001 Altre riserve distintamente indicate n.a.c.		90.000

S.P.

		1.2.2.01.01.01.001 Infrastrutture demaniali 2.910.000		2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

				culturali 2.910.000		

La riduzione delle riserve indisponibili derivante dall'ammortamento deve essere prioritariamente destinata alla riduzione, in valore assoluto delle riserve negative indisponibili e, successivamente, della voce Risultati economici di esercizi precedenti se negativa, attraverso le seguenti scritture:

		2.2.1.09.12.001 Ammortamento Infrastrutture stradali	a	2.2.3.01.09.01.011 Fondo ammortamento di Infrastrutture stradali		90.000

		2.1.2.04.02.01.001 Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	2.1.6.01.01.01.001 Riserve negative per beni indisponibili.		90.000

4) Con riferimento all'acquisizione di beni indisponibili a seguito di conferimento al patrimonio netto dell'ente e di donazione si rinvia gli esempi n. 16 e n. 17 riguardanti i beni indisponibili.

Esempio n. 15 - scritture riguardanti debiti finanziari a carico di altre amministrazioni, registrate nel rispetto dell' *art. 1, commi 75* **e** *76, della legge 30 dicembre 2004 n. 311* **, e del paragrafo n. 3.20 del principio applicato contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al presente decreto.**

Esempio 15.1: Nell'esercizio 2020 la regione X contrae un mutuo di 100 a totale carico dello Stato. In attuazione dell' *art. 1, comma 75 della legge 30 dicembre 2004 n. 311* **, lo Stato provvede direttamente al pagamento delle rate di ammortamento del prestito all'Istituto finanziatore.**

Nelle scritture della contabilità finanziaria la regione accerta un'entrata di 100 alla voce E.4.02.01.01.001 «Contributi agli investimenti da Ministeri».

Nelle scritture economico-patrimoniali la regione registra:

1.3.2.04.01.01.001	1.3.2.01.01.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Ministeri.	a	Contributi agli investimenti da Ministeri.		100

Alla fine dell'esercizio, nell'ambito delle scritture di assestamento, nel rispetto del principio della competenza e della correlazione ricavi/costi, è necessario "sospendere" il ricavo, attraverso la seguente registrazione:

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri.	a	Contributi agli investimenti da Ministeri.		100

Nelle scritture contabili della regione, le suddette registrazioni non determinano alcuna movimentazione della voce «Debiti da finanziamento», in quanto, ai sensi dell' *art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004 n. 311* , il debito derivante dal mutuo è iscritto nel bilancio dell'amministrazione pubblica che si è assunta l'obbligo di corrispondere le rate di ammortamento all'istituto finanziatore (in questo esempio lo Stato). Nel rendiconto della regione la voce «Debiti da finanziamento» dello Stato patrimoniale non comprende il debito di 100.

Esempio 15.2: Nell'esercizio 2020 il comune X contrae un mutuo di 100. Il rimborso del 50% della quota capitale è a carico della regione. Il contratto di finanziamento prevede che le rate di ammortamento del finanziamento sono interamente pagate dal comune (conseguentemente, la regione verserà annualmente al comune il 50% della quota capitale).

Scritture del comune

Nelle scritture della contabilità finanziaria il comune:

accerta un'entrata di 100 alla voce E.6.03.01.04.999 Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine da altre imprese (in CEP non sono effettuate registrazioni contabili);

a seguito dell'effettiva erogazione del prestito, nel rispetto del paragrafo 5.6 del principio applicato della contabilità finanziaria (*all. 4/2 al decreto legislativo 118/2011*), impegna la spesa riguardante il rimborso prestiti, imputandola agli esercizi in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale, sulla base del piano di ammortamento complessivo, comprensivo della quota a carico della Regione che deve essere versata dal Comune (U.4.03.01.04.999 «Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altre imprese» e U.1.07.05.04.999 «Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine»). Per gli esercizi non gestiti il Comune predispone l'impegno automatico;

accerta, alla voce E.4.02.06.02.001 «Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da regioni», le entrate derivanti dai contributi che la regione si è impegnata a trasferire annualmente al comune per partecipare all'ammortamento del debito. Tale entrata è pari al 50% della quota capitale della rata di ammortamento ed è imputata ai vari esercizi finanziari secondo il piano di restituzione del finanziamento. Con riferimento a tale voce il glossario SIOPE prevede che trattasi di «Contributi agli investimenti ricevuti dalla regione quale assunzione, da parte di quest'ultimi, dei debiti contratti dall'amministrazione ricevente per la realizzazione di un nuovo investimento».

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Nelle scritture economico-patrimoniali il comune registra:

1.3.4.01.01.01.002	4.1.04.03.03.001	Istituto Tesoriere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.		100

Ai sensi dell' *art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004, n. 311* , nel rendiconto del comune è iscritto il debito per il quale deve provvedere direttamente al pagamento. Pertanto, nella voce «Debiti da finanziamento» dello Stato patrimoniale è iscritto il debito di 100.

In occasione del pagamento della rata di ammortamento del finanziamento, in contabilità finanziaria gli impegni riguardanti la quota capitale e la quota interessi risultano già registrati a seguito della sottoscrizione del contratto di mutuo (comprensivi anche della quota a carico della Regione), e il comune procede alla liquidazione della spesa a valere degli impegni imputati all'esercizio in corso e trasmette alla banca i relativi ordini di pagamento.

Nelle scritture economico-patrimoniali, a seguito della liquidazione, ordinazione e pagamento della spesa riguardante gli interessi e la quota capitale, in ciascun esercizio il comune registra:

3.1.1.03.02.999	2.4.1.04.07.99.001	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine .	a	Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese		2

	1.3.4.01.01.01.001	Debiti	a	Istituto Tesoriere.	10	
2.4.1.04.07.99.001		Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese			2	
2.4.1.04.03.03.001		Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.			8	

In ciascun esercizio, in corrispondenza all'accertamento dell'entrata derivante dal contributo al finanziamento destinato al rimborso del prestito, nelle scritture economico patrimoniali è registrata la seguente operazione:

1.3.2.04.01.06.001	1.3.2.06.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Regioni e province autonome.	a	Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Regioni e province autonome.		4

In occasione del versamento da parte della regione del 50% della quota capitale, il comune registra:

1.3.4.01.01.01.001	1.3.2.04.01.06.001	Istituto Tesoriere	a	Crediti da Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da Regioni e province autonome.		4

Scritture della regione

Nelle scritture della contabilità finanziaria la regione:

impegna le spese riguardanti i contributi che si è impegnata a trasferire annualmente al Comune per partecipare all'ammortamento del debito. Il contributo erogato dalla regione è pari al 50% della quota capitale della rata di ammortamento ed è imputato ai vari esercizi secondo il piano di restituzione del finanziamento del comune. La spesa è imputata alla voce U.2.03.01.02.003 «Contributi agli investimenti a comuni».

In ciascun esercizio, in corrispondenza all'impegno della spesa relativo al Contributo agli investimenti a favore del comune, nelle scritture economico patrimoniali è registrata la seguente operazione:

2.3.2.01.02.003	2.4.3.04.01.02.003	Contributi agli investimenti a Comuni	a	Debiti per Contributi agli investimenti a Comuni		4

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

In occasione del pagamento al comune del 50% della quota capitale, la regione registra:

2.4.3.04.01.02.003	1.3.4.01.01.01.001	Debiti per Contributi agli investimenti a Comuni	a	Istituto Tesoriere		4

Esempio 15.3: Nell'esercizio 2020 il comune X contrae un mutuo di 100. Il 50% della quota capitale è a carico della regione che provvede a pagare direttamente all'Istituto finanziatore, mentre la restante quota è versata dal comune.

Scritture del comune

Nelle scritture della contabilità finanziaria il comune:

accerta un'entrata di 50 alla voce E.4.02.01.02.001 «Contributi agli investimenti da regioni e Province autonome»;

accerta un'entrata di 50 alla voce E.6.03.01.04.999 «Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine da altre imprese»;

a seguito dell'effettiva erogazione del prestito, nel rispetto del paragrafo 5.6 del principio applicato della contabilità finanziaria (*all. 4/2 al decreto legislativo n. 118/2011*), impegna la spesa riguardante il rimborso prestiti, imputandola agli esercizi in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale, sulla base del piano di ammortamento a proprio carico, non comprensivo della quota a carico della Regione (U.4.03.01.04.999 «Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altre imprese» e U.1.07.05.04.999 «Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine»). Per gli esercizi non gestiti predispone l'impegno automatico.

Nelle scritture economico-patrimoniali il comune registra:

1.3.2.04.01.02.001	1.3.2.01.02.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome.	a	Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome.		50

1.3.4.01.01.01.001		Istituto Tesoriere	a	Diversi		100
	1.3.2.04.01.02.001			Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome	50	
	2.4.1.04.03.03.001			Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese	50	

Alla fine dell'esercizio, nell'ambito delle scritture di assestamento, nel rispetto del principio della competenza e della correlazione ricavi/costi, è necessario «sospendere» il ricavo derivante dal Contributo all'investimento, attraverso la seguente registrazione:

1.3.2.01.02.001	5.3.01.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome	a	Contributi agli investimenti da Regioni e Province autonome		50

Ai sensi dell' *art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004, n. 311* , nel rendiconto del comune è iscritto solo il debito per il quale deve provvedere direttamente al pagamento. Pertanto, nella voce «Debiti da finanziamento» dello Stato patrimoniale è iscritto il debito di 50.

In occasione del pagamento della rata di ammortamento del finanziamento, in contabilità finanziaria gli impegni riguardanti la quota capitale e la quota interessi risultano già registrati a seguito della sottoscrizione del contratto di mutuo (non comprensivi della quota a carico della regione), e il comune procede alla liquidazione della spesa a valere degli impegni imputati all'esercizio in corso e trasmette alla banca i relativi ordini di pagamento.

Nelle scritture economico-patrimoniali, a seguito della liquidazione, ordinazione e pagamento della spesa riguardante gli interessi e la quota capitale la regione registra:

3.1.1.03.02.999	2.4.1.04.07.99.001	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine	a	Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese		1

	1.3.4.01.01.01.001	Diversi	a	Istituto Tesoriere.		5

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.4.1.04.07.99.001		Debiti per interessi passivi su finanziamenti a medio lungo termine pagati ad altre imprese	1	
2.4.1.04.03.03.001		Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.	4	

Scritture della regione

Considerato che ha assunto l'impegno di pagare il 50% delle quote capitale direttamente alla Banca, in applicazione dell' *art. 1, comma 76, della legge n. 311/2004* , la regione deve iscrivere nelle proprie scritture contabili il debito di 50 e, attraverso una regolazione contabile, il trasferimento di risorse di 50 a favore del comune.

Nelle scritture della contabilità finanziaria la regione:

a) accerta un'entrata di 50 alla voce E.6.03.01.04.999 «Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine da altre imprese»;

b) impegna la spesa di 50 alla voce U.2.03.01.02.003 «Contributi agli investimenti a comuni»;

c) registra la regolarizzazione contabile tra le operazioni a) e b), emettendo un mandato di pagamento di 50 a valere della spesa di cui alla lettera b), versato in entrata del proprio bilancio, ed emette la reversale a valere dell'entrata di cui alla lettera a);

d) a seguito della registrazione c) concernente l'incasso del prestito, nel rispetto del paragrafo 5.6 del principio applicato della contabilità finanziaria (*all. 4/2 al decreto legislativo n. 118/2011*), impegna la spesa riguardante il rimborso prestiti, imputandola agli esercizi in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla propria quota della rata di ammortamento annuale, sulla base del piano di ammortamento complessivo, imputata alle voci U.4.03.01.04.999 «Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altre imprese» e U.1.07.05.04.999 «Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a medio lungo termine». Per gli esercizi non gestiti la regione predispone l'impegno automatico.

Nelle scritture economico-patrimoniali la regione registra:

1.3.4.01.01.01.001	2.4.1.04.03.03.001	Istituto Tesoriere	a	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese.		50

2.3.2.01.02.003	2.4.3.04.01.02.003	Contributi agli investimenti a Comuni	a	Debiti per Contributi agli investimenti a Comuni		50

Ai sensi dell' *art. 1, comma 76, della legge 30 dicembre 2004, n. 311* , nel rendiconto della regione è iscritto il debito per il quale deve provvedere al pagamento. Pertanto, nella voce «Debiti da finanziamento» dello Stato patrimoniale è iscritto il debito di 50.

Esempio 16) Prima iscrizione nel patrimonio netto delle voci «risultati economici di esercizi precedenti» e «riserve negative per beni indisponibili» e verifica «riserve da permessi da costruire

In applicazione del principio della contabilità economico patrimoniale n. 6.3, a decorrere dal rendiconto 2021, nella lettera A) Patrimonio netto possono assumere valore negativo solo le seguenti voci:

III Risultato economico dell'esercizio;

IV Risultati economici di esercizi precedenti;

V Riserve negative per beni indisponibili.

Il paragrafo 6.3 prevede inoltre che in occasione dell'elaborazione del rendiconto 2021 è verificata la corretta registrazione delle «riserve da permessi di costruire», che non comprendono i permessi di costruire che hanno finanziato le opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile, da iscrivere tra le «riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali».

Ipotesi 1

Si ipotizza il seguente Stato patrimoniale 2021 elaborato secondo il vecchio schema al termine delle consuete scritture di assestamento:

		DENOMINAZIONE	2021	2020
		A) PATRIMONIO NETTO		
I		Fondo di dotazione	-10.700.000,00	-10.700.000,00
II		Riserve	-11.650.000,00	-11.750.000,00
	a	da risultato economico di esercizi precedenti	-12.500.000,00	-12.400.000,00
	b	da capitale		
	c	da permessi di costruire	850.000,00	650.000,00
	d	riserve indisponibili per beni demaniali e		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

	e	altre riserve indisponibili		
III		Risultato economico dell'esercizio	2.600.000,00	-100.000,00
		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	-19.750.000,00	-22.550.000,00

Ai fini della redazione dello stato patrimoniale 2021 secondo il nuovo schema si procede alle seguenti attività:
1) nel modulo patrimoniale del piano dei conti integrato sono inseriti i seguenti due nuovi conti:
-2.1.5.01.01.01.001 «Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo»;
-2.1.6.01.01.01.001 «Riserve negative per beni indisponibili»;
2) il conto 2.1.2.01.03.01.001 «Avanzi (disavanzo) portati a nuovo», che al 31 dicembre 2021 presenta un saldo di -12.500.000, è chiuso alla data contabile del 31 dicembre 2021 con la seguente registrazione:

2.1.5.01.01.01.001	2.1.2.01.03.01.001	Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo	a	Avanzi (disavanzo) portati a nuovo		12.500.000

3) il comune verifica che le «riserve da permessi da costruire» al 31 dicembre 2021 hanno finanziato beni demaniali e patrimoniali indisponibili per 700.000 non considerati nelle «riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali». Pertanto, al termine delle scritture di assestamento, il comune riduce il conto 2.1.2.03.01.01.001 «riserve da permessi di costruire» e incrementa il conto "riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali 2.1.2.04.02.01.001;

2.1.2.03.01.01.001	2.1.2.04.02.01.001	Riserve da permessi di costruire	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		700.000

4) considerato che non può assumere valori negativi, al fondo di dotazione è attribuito un valore pari a 0, esercitando la facoltà, consentita solo ai fini dell'elaborazione del rendiconto 2021, di destinare il saldo negativo non solo al conto 2.1.5.01.01.01.001 «Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo» cui è destinato, ma anche al conto 2.1.6.01.01.01.001 «riserve negative per beni indisponibili», entro il limite delle riserve indisponibili di cui alle lettere d ed e, che dopo la registrazione di cui al punto 2) è pari a euro 700.000;

	2.1.1.02.01.01.001	Diversi	a	Fondo di dotazione		
2.1.5.01.01.01.001		Risultati economici positivi/ negativi portati a nuovo			10.000.000	10.700.000
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			700.000	

5) è adottato l'aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, con particolare attenzione ai raccordi alle voci del patrimonio netto;
6) è elaborato lo stato patrimoniale aggiornato al nuovo schema, attribuendo «0» a tutte le voci del patrimonio netto della colonna 2020 salvo la voce «Totale Patrimonio netto (A)» cui è imposto l'importo dello stato patrimoniale 2020, in quanto non è prevista l'applicazione retroattiva dell'aggiornamento dei principi contabili;
Di seguito, lo schema aggiornato dello Stato patrimoniale 2021 riguardante il Patrimonio netto, nel quale il totale resta inalterato rispetto a quello determinato con il precedente schema.

DENOMINAZIONE		2021	2020
A) PATRIMONIO NETTO			
	Fondo di dotazione	0,00	0,00
	Riserve	850.000,00	0,00
b	da capitale		
c	da permessi di costruire	150.000,00	0,00
d	patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	700.000,00	0,00
e	altre riserve indisponibili		
f	altre riserve disponibili		
	Risultato economico dell'esercizio	2.600.000,00	0,00
	Risultato economico di esercizi precedenti	-22.500.000,00	0,00

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

	Riserve negative per beni indisponibili	-700.000,00	0,00
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	-19.750.000,00	-22.550.000,00

L'aggiornamento dello Stato patrimoniale al nuovo schema favorisce l'analisi della situazione patrimoniale dell'ente, evidenziando che il patrimonio netto negativo è un effetto della gestione dell'ente, e non dall'incidenza dei beni indisponibili.
Nella nota integrativa sono evidenziati gli effetti dell'adozione del nuovo schema del patrimonio netto per entrambi gli esercizi.

		A) PATRIMONIO NETTO		
I		Fondo di dotazione	0,00	0,00
II		Riserve	850.000,00	650.000,00
	b	da capitale		
	c	da permessi di costruire	150.000,00	50.000,00
	d	riserve indisponibili per beni demaniali e	700.000,00	600.000,00
	e	altre riserve indisponibili		
	f	altre riserve disponibili		
III		Risultato economico dell'esercizio	2.600.000,00	-100.000,00
IV		Risultato economico di esercizi precedenti	-22.500.000,00	-22.500.000,00
V		Riserve negative per beni indisponibili	-700.000,00	-600.000,00
		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	-19.750.000,00	-22.550.000,00

Ipotesi 2
Si ipotizza il seguente Stato patrimoniale 2021 di un comune elaborato secondo il vecchio schema al termine delle consuete scritture di assestamento:

DENOMINAZIONE			2021	2020
		A) PATRIMONIO NETTO		
I		Fondo di dotazione	-46.000.000,00	-46.000.000,00
II		Riserve	131.900.000,00	138.400.000,00
	a	da risultato economico di esercizi precedenti	-2.200.000,00	3.300.000,00
	b	da capitale		
	c	da permessi di costruire	12.000.000,00	11.000.000,00
	d	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	122.000.000,00	124.000.000,00
	e	altre riserve indisponibili	100.000,00	100.000,00
III		Risultato economico dell'esercizio	-3.300.000,00	-5.500.000,00
		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	82.600.000,00	86.900.000,00

Ai fini dell'elaborazione dello Stato patrimoniale 2021 secondo il nuovo schema si procede alle seguenti attività:
1) nel modulo patrimoniale del piano dei conti integrato sono inseriti i seguenti due nuovi conti:
-2.1.5.01.01.01.001 «Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo»;
-2.1.6.01.01.01.001 «Riserve negative per beni indisponibili»;
2) si chiude il conto 2.1.2.01.03.01.001 «Avanzi (disavanzo) portati a nuovo» esercitando la facoltà, consentita solo ai fini del Rendiconto 2021, di non stornare il saldo negativo al conto 2.1.5.01.01.01.001 «Risultati economici positivi/negativi portati a nuovo» cui è destinato, ma al conto 2.1.6.01.01.01.001 «riserve negative per beni indisponibili», tenendo conto del limite dell'ammontare delle riserve indisponibili del Patrimonio netto, che tale nuovo conto non può superare.

2.1.6.01.01.01.001	2.1.2.01.03.01.001	Riserve negative per beni indisponibili	a	Avanzi (disavanzo) portati a nuovo		2.200.000

3) il comune rileva che le «riserve da permessi da costruire» al 31 dicembre 2021 hanno finanziato beni demaniali e patrimoniali indisponibili per euro 10.500.000, già considerati nelle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali. Pertanto, al termine delle scritture di assestamento, riduce le «riserve da permessi da costruire» di 10.500.000 incrementando le riserve disponibili:

2.1.2.03.01.01.001	2.1.2.04.99.01.001	Riserve da permessi di costruire	a	Altre riserve distintamente indicate n.a.c.		10.500.000

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

4) Il comune attribuisce al fondo di dotazione un valore pari a 0, incrementando il nuovo conto 2.1.6.01.01.01.001 «riserve negative per beni indisponibili» nei limiti dell'ammontare delle riserve indisponibili del Patrimonio netto, previo utilizzo di tutte le riserve disponibili, salvo le quote delle riserve da permessi da costruire che si prevede di destinare al finanziamento di beni del demanio e del patrimonio indisponibile:

	2.1.1.02.01.01.001	Diversi	a	Fondo di dotazione		46.000000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.c.			10.500.000	
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			35.500.000	

7) è adottato l'aggiornamento del modulo patrimoniale del piano dei conti integrato, con particolare attenzione ai raccordi alle voci del patrimonio netto;
8) è elaborato lo stato patrimoniale aggiornato al nuovo schema, attribuendo «0» a tutte le voci del patrimonio netto della colonna 2020 salvo la voce «Totale Patrimonio netto (A)» cui è imposto l'importo dello stato patrimoniale 2020, in quanto non è prevista l'applicazione retroattiva dell'aggiornamento dei principi contabili.
Di seguito, lo schema aggiornato dello Stato patrimoniale 2021 riguardante il Patrimonio netto, nel quale il totale resta inalterato rispetto a quello determinato con il precedente schema.

		2021	2020
	A) PATRIMONIO NETTO		
	Fondo di dotazione	0,00	0,00
	Riserve	123.600.000,00	0,00
b	da capitale		0,00
c	da permessi di costruire	1.500.000,00	0,00
d	patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	122.000.000,00	0,00
e	altre riserve indisponibili	100.000,00	0,00
f	altre riserve disponibili		0,00
	Risultato economico dell'esercizio	-3.300.000,00	0,00
	Risultati economici di esercizi precedenti		0,00
	Riserve negative per beni indisponibili	-37.700.000,00	0,00
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	82.600.000,00	86.900.000,00

L'aggiornamento dello Stato patrimoniale al nuovo schema favorisce l'analisi della situazione patrimoniale dell'ente, evidenziando gli effetti dell'elevata incidenza dei beni indisponibili.
Nella nota integrativa sono evidenziati gli effetti dell'adozione del nuovo schema del patrimonio netto per entrambi gli esercizi.

		DENOMINAZIONE	2021	2020
		A) PATRIMONIO NETTO		
I		Fondo di dotazione	0,00	0,00
II		Riserve	123.600.000,00	124.600.000,00
	b	da capitale		
	c	da permessi di costruire	1.500.000,00	500.000,00
	d	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	122.000.000,00	124.000.000,00
	e	altre riserve indisponibili	100.000,00	100.000,00
	f	altre riserve disponibili		
III		Risultato economico dell'esercizio	-3.300.000,00	-5.500.000,00
IV		Risultati economici di esercizi precedenti		
V		Riserve negative per beni indisponibili	-37.700.000,00	-32.200.000,00
		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	82.600.000,00	86.900.000,00

Esempio 17) Conferimenti al patrimonio netto dell'ente da altre PA
Ipotesi 17.1 (Contributo agli investimenti con conferimento al fondo di dotazione)
In attuazione di una legge, lo Stato trasferisce ad un comune un contributo di euro 50.000.000 per incrementare il fondo di dotazione dell'ente, da destinare alla realizzazione di fabbricati ad uso abitativo.
In contabilità finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 «Contributi agli investimenti da Ministeri».
In contabilità economico patrimoniale registra:

1.1.2.01.01.01.001	2.1.1.02.01.01.001	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuti	a	Fondo di dotazione		50.000.000

A seguito della realizzazione, i fabbricati saranno registrati tra le attività dello Stato patrimoniale, come beni del patrimonio disponibile e, nel corso degli anni, saranno oggetto di ammortamento.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.2.1.09.01.001	2.2.3.01.09.01.001	Ammortamento a Fabbricati ad uso abitativo	Fondo ammortamento di Fabbricati ad uso abitativo		1.500.000

Ipotesi 17.2 (Contributo agli investimenti senza conferimento al fondo di dotazione)
In attuazione di una legge, lo Stato trasferisce ad un comune un contributo di euro 50.000.000 per la realizzazione di fabbricati ad uso abitativo.
In contabilità finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 «Contributi agli investimenti da Ministeri».
In contabilità economico patrimoniale registra:

1.3.2.04.01.01.001	1.3.2.01.01.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Ministeri	a Contributi agli investimenti da Ministeri		50.000.000

A fine esercizio, gli investimenti non sono stati realizzati e il contributo è interamente sospeso:

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a Contributi agli investimenti da Ministeri		50.000.000

Una volta realizzati e consegnati al comune, i fabbricati sono iscritti nell'attivo dello SP e annualmente, nell'ambito delle scritture di assestamento degli esercizi successivi, si rileva l'ammortamento e la quota annuale del contributo agli investimenti

2.2.1.09.01.001	2.2.3.01.09.01.001	Ammortamento Fabbricati ad uso abitativo	a Fondo ammortamento di Fabbricati ad uso abitativo		1.500.000
2.5.3.01.01.01.001	1.3.3.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a Quota annuale di contributi agli investimenti da Ministeri		1.500.000

Ipotesi 17.3 (Contributo agli investimenti destinato alla realizzazione di beni demaniali, con conferimento al fondo di dotazione)
In attuazione di una legge, lo Stato trasferisce ad un comune un contributo di euro 50.000.000 per incrementare il fondo di dotazione dell'ente, da destinare alla realizzazione di un nuovo ponte.
In contabilità finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 «Contributi agli investimenti da Ministeri».
In contabilità economico patrimoniale si registra:

1.1.2.01.01.01.001	2.1.1.02.01.01.001	Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuti	a Fondo di dotazione		50.000.000

A seguito della realizzazione del ponte e l'iscrizione del bene demaniale nell'attivo patrimoniale, è necessario incrementare di pari importo le riserve indisponibili. A tal fine, se le riserve disponibili non sono capienti per consentire l'incremento delle riserve indisponibili, si utilizzano le «riserve negative per beni indisponibili»:

1.2.2.01.01.01.001	1.2.2.04.02.01.001	Infrastrutture demaniali	a Diversi		50.000.000
	2.4.2.01.01.01.001		Immobilizzazioni materiali in costruzione	45.000.000	
			Debiti vs fornitori	5.000.000	
	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		50.000000
	2.1.2.04.99.01.001	Altre riserve distintamente indicate n.a.c.		10.000.000	

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili		40.000.000	

nel corso degli anni, il ponte sarà oggetto di ammortamento. A seguito dell'ammortamento si riducono le riserve per beni indisponibili, migliorando prioritariamente le riserve negative per beni indisponibili e la voce «Risultati economici di esercizi precedenti» se negativa, e poi le riserve disponibili:

2.2.1.09.12.001	2.1.3.01.09.01.001	Ammortamento Infrastrutture stradali	a	Fondi ammortamento di Infrastrutture stradali	1.500.000

2.1.2.04.02.01.001	2.1.6.01.01.01.001	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	Riserve negative per beni indisponibili		1.500.000

Ipotesi 17.4 (Contributo agli investimenti destinato alla realizzazione di beni demaniali senza conferimento al fondo di dotazione)
In attuazione di una legge, lo Stato trasferisce ad un comune un contributo di euro 50.000.000 per la realizzazione di un nuovo ponte.
In contabilità finanziaria l'ente accerta l'entrata alla voce del piano dei conti E.4.02.01.01.001 «Contributi agli investimenti da Ministeri».
In contabilità economico patrimoniale il comune registra:

1.3.2.04.01.01.001	1.3.2.01.01.001	Crediti da Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri		50.000.000

A fine esercizio, gli investimenti non sono stati realizzati e il contributo è interamente sospeso:

1.3.2.01.01.001	2.1.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri		50.000.000

A seguito della realizzazione del ponte e l'iscrizione del bene demaniale nell'attivo patrimoniale, è necessario incrementare di pari importo le riserve indisponibili. A tal fine, se le riserve disponibili non sono capienti per consentire l'incremento delle riserve indisponibili, si utilizzano le «riserve negative per beni indisponibili»:

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi		50.000.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	45.000.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	5.000.000	

	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		50.000000
2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.c.			10.000.000	
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili			40.000.000	

Annualmente, nell'ambito delle scritture di assestamento degli esercizi successivi, si rileva l'ammortamento, la quota annuale del contributo agli investimenti e si riducono le riserve per beni indisponibili, migliorando prioritariamente le riserve negative per beni indisponibili e la voce «Risultati economici di esercizi precedenti» se negativa, e poi le riserve disponibili.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.2.1.09.12.002	3.01.09.01.011	Ammortamento Infrastrutture stradali	a	Fondi ammortamento di Infrastrutture stradali		1.500.000
2.1.2.04.02.01.002	1.6.01.01.01.001	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	Riserve negative per beni indisponibili		1.500.000
2.5.3.01.01.01.001	3.3.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Quota annuale di contributi agli investimenti da Ministeri		1.500.000

Esempio 18) - donazione da privati (212)

Ipotesi 18.1 (Donazione vincolata alla realizzazione di fabbricati ad uso abitativo)

A seguito della donazione da parte di un cittadino di 50 milioni per la realizzazione di fabbricati ad uso abitativo, un comune accerta l'entrata in contabilità finanziaria alla voce del piano dei conti E.4.02.02.01.001 «Contributi agli investimenti da famiglie».

In contabilità economico patrimoniale il Comune registra:

1.3.2.04.04.01.001	3.2.02.01.001	Crediti da Contributi agli investimenti da famiglie	a	Contributi agli investimenti da famiglie		50.000.000

A fine esercizio, gli investimenti non sono stati realizzati e il contributo è interamente sospeso:

1.3.2.02.01.001	2.5.3.01.02.01.001	Contributi agli investimenti da famiglie	a	Contributi agli investimenti da famiglie		50.000.000

Una volta realizzati, i fabbricati sono iscritti nell'attivo dello SP e annualmente, nell'ambito delle scritture di assestamento degli esercizi successivi, si rileva l'ammortamento e la quota annuale del contributo agli investimenti:

2.2.1.09.01.001	3.01.09.01.001	Ammortamento Fabbricati ad uso abitativo	a	Fondo ammortamento di Fabbricati ad uso abitativo		1.500.000
2.5.3.01.02.01.001	3.3.02.01.001	Contributi agli investimenti da famiglie	a	Quota annuale di contributi agli investimenti da Famiglie		1.500.000

Ipotesi 18.2 (Donazione vincolata alla realizzazione di beni demaniali)

A seguito della donazione da parte di un cittadino di 50 milioni per la realizzazione di un ponte, un comune accerta l'entrata in contabilità finanziaria alla voce del piano dei conti E.4.02.02.01.001 «Contributi agli investimenti da famiglie».

Nell'esercizio in cui il comune riceve la donazione, le scritture contabili sono le stesse indicate nell'esempio n. 1.

Nell'esercizio in cui il ponte è realizzato, in contabilità economico patrimoniale, a seguire delle scritture riguardanti l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale, sono costituite le riserve indisponibili, riducendo prioritariamente le riserve disponibili e la voce Risultati economici di esercizi precedenti, se positive e, in caso di incapienza, a valere delle riserve negative per beni indisponibili:

1.2.2.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a	Diversi		50.000.000
	1.2.2.04.02.01.001			Immobilizzazioni materiali in costruzione	45.000.000	
	2.4.2.01.01.01.001			Debiti vs fornitori	5.000.000	
	2.1.2.04.02.01.001	Diversi	a	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		50.000000

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.1.2.04.99.01.001		Altre riserve distintamente indicate n.a.c.		10.000.000	
2.1.6.01.01.01.001		Riserve negative per beni indisponibili		40.000.000	

Annualmente, nell'ambito delle scritture di assestamento degli esercizi successivi, si rileva l'ammortamento, la quota annuale del contributo agli investimenti e la riduzione delle riserve indisponibili, migliorando prioritariamente le riserve negative per beni indisponibili e la voce «Risultati economici di esercizi precedenti» se negativa, e poi le riserve disponibili

2.2.1.09.12.001	2.1.3.01.09.01.014	Ammortamento Infrastrutture stradali	a	Fondi ammortamento di Infrastrutture stradali			1.500.000
2.5.3.01.02.01.003	2.1.3.02.01.001	Contributi agli investimenti da famiglie	a	Quota annuale di contributi agli investimenti da Famiglie			1.500.000
2.1.2.04.02.01.001	2.1.6.01.01.01.001	Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	a	Riserve negative per beni indisponibili			1.500.000

Esempio 19) La contabilizzazione dei permessi di costruire

Nel corso dell'esercizio 2021 il comune accerta entrate per permessi di costruire pari a euro 12.000.000 e in contabilità economico patrimoniale registra:

1.3.2.08.04.10.001	5.2.9.02.01.001	Crediti da permessi di costruire	a	Permessi di costruire		12.000.000

Nel corso del medesimo esercizio, un'impresa, che nell'esercizio precedente aveva ottenuto il permesso di costruire ed effettuato il pagamento degli oneri concessori per euro 5.000.000, avendo rinunciato o interrotto la realizzazione delle opere assentite, chiede al Comune la restituzione delle somme versate.

Al riguardo si rappresenta che, qualora un privato rinunci ad effettuare i lavori e pertanto non utilizzi il permesso di costruire, o interrompa i lavori prima della conclusione, l'amministrazione è tenuta alla restituzione solo in caso di previsione regolamentare.

A seguito della rinuncia o interruzione dei lavori e della richiesta di restituzione delle somme già versate da parte di un privato, nel caso di previsione regolamentare e nel rispetto della stessa, effettuate le necessarie verifiche il comune impegna euro 5.000.000 alla voce U.2.05.04.05.001 «Rimborsi in conto capitale a Imprese di somme non dovute o incassate in eccesso» e, in contabilità economico patrimoniale registra l'onere determinato dalla restituzione all'impresa dei permessi di costruire e il correlato debito.

5.1.9.01.01.005	2.4.7.04.01.02.001	Rimborsi in conto capitale a Imprese di somme non dovute o incassate in eccesso	a	Rimborsi in conto capitale a Imprese di somme non dovute o incassate in eccesso		5.000.000

Per lo stesso importo si provvede alla riduzione delle riserve da permessi da costruire, a meno che non siano state già utilizzate, ad esempio per la copertura di perdite o per incrementare le riserve indisponibili. La riduzione delle riserve da permessi da costruire è prioritariamente destinata alla copertura della riserva negativa, al ripiano delle perdite e infine ad incremento delle riserve disponibili.

Ai fini dell'esempio, si ipotizza che i euro 5.000.000 di permessi rilasciati l'esercizio precedente erano stati interamente destinati al finanziamento di opere di urbanizzazione non ancora realizzate (e non di spese correnti), e per euro 4.000.000 erano stati utilizzati a ripiano delle perdite dell'esercizio. Pertanto le «riserve da permessi di costruire» sono ridotte di euro 1.000.000 incrementando le riserve disponibili:

2.1.2.03.01.01.001	2.1.2.04.99.01.001	Riserve da permessi di costruire	a	Altre riserve distintamente indicate n.a.c		1.000.000

Nel corso del medesimo esercizio, sono consegnate al comune infrastrutture demaniali di importo pari a euro 10.000.000, finanziate con i permessi di costruire rilasciati negli anni precedenti e accantonati nelle riserve del patrimonio netto ed è impegnata la spesa relativa all'ultimo stato di avanzamento dei lavori, pari a euro

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.000.000. A seguire delle scritture riguardanti l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale, sono costituite le riserve indisponibili, riducendo le riserve per i permessi di costruire:

1.2.2.01.01.01.001		Infrastrutture demaniali	a Diversi		10.000.000
	1.2.2.04.02.01.001		Immobilizzazioni materiali in costruzione	8.000.000	
	2.4.2.01.01.01.001		Debiti vs fornitori	2.000.000	

2.1.2.03.01.01.001	1.2.2.04.02.01.001	Riserve da permessi di costruire	a Riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali		10.000.000

Nel caso di opere che non hanno natura demaniale o patrimoniale indisponibile non è effettuata la registrazione di riduzione delle riserve per permessi di costruire.
Se le riserve da permessi di costruire non sono capienti, si riducono le eventuali altre riserve disponibili o si utilizzano le «riserve negative per beni indisponibili».
In sede di assestamento è necessario iscrivere nella riserva del patrimonio netto i permessi di costruire non destinati al finanziamento delle spese correnti.
A tal fine, ipotizzando che la quota dei permessi di costruire dell'esercizio destinata alla realizzazione di opere di urbanizzazione sia pari a euro 8.000.000, si registra:

5.2.9.02.01.001	2.1.2.03.01.01.001	Permessi di costruire	a Riserve da permessi di costruire		8.000.000

Il saldo residuo del conto 5.2.9.02.01.001 Permessi di costruire, pari ad euro 4.000.000, confluisce nella voce del conto economico E24a «Proventi da permessi da costruire» (Proventi straordinari).
Le riserve così costituite riguardano sia opere di urbanizzazione di natura demaniale e del patrimonio indisponibile, sia opere di urbanizzazione del patrimonio disponibile. Quando le opere di urbanizzazione demaniali o del patrimonio indisponibile sono iscritte nell'attivo patrimoniale si incrementano le riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali riducendo le riserve da permessi di costruire.

Esempio 20) Prima applicazione dell'aggiornamento del paragrafo 3 riguardante la registrazione dei debiti finanziari e della concessione dei crediti

A seguito dell'aggiornamento riguardante le modalità di contabilizzazione dei debiti e dei crediti finanziari, per il quale sia l'accertamento delle entrate riguardanti l'accensione dei prestiti, sia l'impegno delle spese riguardanti la concessione dei crediti, non determinano effetti economici patrimoniali, in occasione delle scritture di assestamento effettuate ai fini del rendiconto 2021 si procede alle seguenti registrazioni:
1) gli enti che, a seguito dell'accertamento di entrate da prestiti ancora non riscosse, hanno iscritto nel proprio stato patrimoniale sia il credito che il debito nei confronti dell'Istituto finanziatore, cancellano il credito e il debito nei confronti dell'istituto finanziatore con registrazioni analoghe alla seguente (da definire in relazione alla natura del credito e del debito):

2.4.1.04.03.03.001	1.3.2.08.04.99.001	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese	a Crediti verso altri soggetti		

Nell'esercizio successivo, a seguito dell'incasso del finanziamento, il debito nei confronti dell'Istituto finanziatore sarà registrato con la seguente scrittura:

1.3.4.01.01.01.001	2.4.1.04.03.03.001	Istituto tesoriere/ cassiere	a Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese		

2) gli enti che in contabilità finanziaria hanno residui attivi riguardanti finanziamenti della Cassa depositi e prestiti contabilizzati con modalità diverse da quelle previste dal paragrafo 3.18 del principio applicato della contabilità finanziaria riclassificano tali residui dal titolo 6 «Accensione di prestiti» al titolo 5 «Entrate da riduzione di attività finanziarie» E.5.04.07.01.000 (Prelievi da depositi bancari), seguendo le modalità previste dal paragrafo 9.1 del medesimo principio applicato della contabilità finanziaria, che consente la reimputazione di un residuo attivo ad un titolo di bilancio differente da quello inizialmente attribuito attraverso una rettifica in aumento ed una corrispondete riduzione dei residui attivi. Il residuo attivo riclassificato rappresenta il credito nei confronti della Cassa Depositi e prestiti formatosi a suo tempo, a seguito del versamento del finanziamento in un conto di deposito intestato all'Ente presso la Cassa depositi e prestiti.
Nelle scritture economico patrimoniali è effettuata la seguente registrazione:

1.3.4.02.01.01.001	1.3.2.08.04.99.001	Depositi bancari	a Crediti verso altri soggetti		

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

3) gli enti che, a seguito dell'accertamento di entrate da prestiti ancora non riscosse, hanno iscritto nel proprio stato patrimoniale solo il credito nei confronti dell'Istituto finanziatore (ad esempio derivanti da residui attivi alla data di elaborazione del primo stato patrimoniale armonizzato), cancellano il credito registrando l'emersione di insussistenze dell'attivo:

5.1.2.01.01.001	1.3.2.08.04.99.001	Insussistenze dell'attivo	a	Crediti verso altri soggetti		1.700.000

Esempio 21) Le scritture di assestamento

Al termine dell'esercizio XX, l'ente EETT esegue le operazioni di chiusura e assestamento delle scritture contabili.

In particolare, l'ente rileva:

1) i risconti attivi, ovvero la quota di costi/oneri di competenza economica di esercizi successivi, che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio in chiusura.

Esempio: nell'esercizio appena concluso, a fronte della liquidazione della spesa di euro 2.000.000 relativa al premio semestrale ottobre-marzo della polizza RCA riguardante le autovetture ha registrato il costo nelle scritture economico patrimoniale. Considerato che la quota di costo per premi assicurativi relativi al periodo gennaio-marzo è di competenza economica dell'anno successivo, l'ente procede alla rilevazione del risconto attivo:

1.4.2.01.01.01.001	2.1.9.03.01.003	Risconti attivi	a	Premi di assicurazione per responsabilità civile verso terzi		994.540

All'apertura delle scritture del nuovo esercizio si registra la chiusura del risconto attivo con contestuale imputazione del costo di competenza al nuovo anno.

2) i risconti passivi, ovvero la quota di ricavi/proventi di competenza economia di esercizi successivi, che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio in chiusura.

Esempio 2.1: nell'esercizio appena concluso l'ente ha accertato e incassato contributi agli investimenti da Ministeri per euro 5.000.000 vincolato alla realizzazione di una biblioteca regionale (investimenti diretti). Alla data del 31 dicembre l'appalto per la realizzazione dell'opera in cinque anni è stato aggiudicato e l'ente ha pagato il primo SAL di euro 1.000.000. Il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'ente è determinato considerando la costituzione del fondo pluriennale vincolato di euro 4.000.000. In attuazione del paragrafo 4.4.2 del principio applicato della contabilità economico patrimoniale l'intero importo del provento registrato nel corso dell'esercizio in relazione all'accertamento del contributo non è di competenza economica dell'esercizio in chiusura e si procede, nell'ambito delle scritture di assestamento, a sospenderlo economicamente per l'intero importo, così che non confluisca nel Conto economico, utilizzando la seguente registrazione

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri		5.000.000

A seguito della realizzazione dell'opera, dell'iscrizione del cespite nell'attivo patrimoniale e del suo utilizzo, il contributo agli investimenti da Ministeri, precedentemente sospeso, sarà annualmente ridotto per un ammontare proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato, con la rilevazione per pari importo del provento di competenza economica «quota annuale di contributo agli investimenti».

Esempio 2.2: nell'esercizio appena concluso l'ente ha accertato e incassato contributi agli investimenti da Ministeri per euro 5.000.000 vincolati alla realizzazione di investimenti, anche indiretti, riguardanti XXX. L'ente delibera di realizzare l'investimento attraverso i comuni del proprio territorio. Alla data del 31 dicembre non sono stati ancora individuati i comuni attuatori e l'intero importo del contributo accertato confluisce nella quota vincolata del risultato di amministrazione. In attuazione del paragrafo 4.4.1 del principio applicato della contabilità economico patrimoniale l'intero importo del provento registrato nel corso dell'esercizio in relazione all'accertamento del contributo non è di competenza economica dell'esercizio in chiusura e l'ente procede a sospendere economicamente il provento per l'intero ammontare, così che non confluisca nel Conto economico.

1.3.2.01.01.001	2.5.3.01.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Contributi agli investimenti da Ministeri		5.000.000

Il Contributo agli investimenti da Ministeri di euro 5.000.000, precedentemente sospeso, sarà annualmente ridotto, negli esercizi successivi, per un ammontare corrispondente agli oneri per i contributi agli investimenti correlati di competenza di ciascun esercizio a fronte della rilevazione del provento «quota annuale di contributo agli investimenti».

Esempio 2.3: nell'esercizio appena concluso l'ente ha contratto un mutuo di euro 3.000.000, interamente accertato e incassato, per finanziare la realizzazione di un impianto di video sorveglianza. L'ente delibera di realizzare l'investimento attraverso i comuni del proprio territorio. Alla data del 31 dicembre l'appalto per la realizzazione dell'opera in 3 anni è stato aggiudicato e l'ente ha pagato il primo SAL di euro 1.000.000. Il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'ente è determinato considerando la costituzione del fondo pluriennale vincolato di euro 2.000.000. Poiché la contrazione di un debito di finanziamento non può mai dare luogo all'insorgere di ricavi o proventi, l'operazione non può in alcun modo determinare la formazione di risconti passivi.

3) I ratei attivi, ovvero la quota di ricavi/proventi di competenza dell'esercizio in corso con manifestazione finanziaria nell'esercizio successivo;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Esempio: il 1° settembre dell'esercizio appena concluso, a seguito della firma del contratto di locazione di un terreno di proprietà dell'ente che prevede un canone semestrale posticipato di euro 60.000, l'ente accerta l'entrata con imputazione all'esercizio successivo. Considerato che la quota di canone relativa al periodo settembre-dicembre è in parte di competenza economica dell'esercizio appena chiuso, nel corso nell'ambito delle scritture di assestamento si registrano ratei attivi per euro 40.442.

1.4.1.01.01.001	1.4.4.02.01.001	Ratei attivi	a	Fitti di terreni e diritti di sfruttamento di giacimenti e risorse naturali		40.442

All'apertura delle scritture del nuovo anno si procede immediatamente alla chiusura dei ratei attivi in modo che, al momento della manifestazione finanziaria dell'operazione, il saldo del conto «Fitti di terreni e diritti di sfruttamento di giacimenti e risorse naturali» individui l'ammontare di competenza economica dell'esercizio. Al riguardo si rappresenta che in contabilità finanziaria l'accertamento dell'entrata da locazione è stato registrato nell'esercizio precedente con imputazione al nuovo anno:

1.2.4.02.01.001	1.4.1.01.01.001	Fitti di terreni e diritti di sfruttamento di giacimenti e risorse naturali	a	Ratei attivi		40.442

4) I ratei passivi, ovvero la quota di costi/oneri di competenza dell'esercizio in corso con manifestazione finanziaria nell'esercizio successivo.

Esempio: il 1° luglio dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'incasso delle entrate di un mutuo che comporta interessi passivi annuali da corrispondere in via posticipata (30 giugno di ogni anno) per euro 600.000, l'ente impegna le spese relative al piano di ammortamento (quota capitale e quota interessi) con imputazione a ciascuno degli esercizi considerati nel piano di ammortamento, a decorrere dall'esercizio successivo Al termine dell'esercizio in cui sono state incassate le entrate derivanti dal finanziamento, è necessario valutare la competenza economica per la quota di interessi passivi già maturata. Considerato che la quota di interessi passivi relativa al periodo luglio-dicembre è un costo di competenza economica dell'esercizio appena chiuso, nell'ambito delle scritture di assestamento si registrano ratei passivi per euro 302.466.

3.1.1.04.02.001	2.5.1.03.01.01.001	Interessi passivi su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altri soggetti	a	Ratei di debito su altri costi		302.466

All'apertura delle scritture del nuovo anno si procede immediatamente alla chiusura dei ratei passivi in modo che, al momento della manifestazione finanziaria dell'operazione, il saldo del conto «Interessi passivi su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine ad altri soggetti» individui l'ammontare di competenza economica dell'esercizio.

5) Gli ammortamenti dell'esercizio applicando i coefficienti previsti dall' *Allegato n. 4/3, decreto legislativo n. 118/2011* ai cespiti iscritti nel registro beni ammortizzabili:

2.2.2.02.01.001	1.10.3.03.07.01.001	Ammortamento Software acquistato da terzi	a	Acquisto software		100.000

2.2.1.01.01.001	2.2.3.01.01.001	Ammortamento Mezzi di trasporto stradali	a	Fondo ammortamento mezzi di trasporto stradale		350.000

Considerato che l'acquisto delle autovetture è stato interamente finanziato da un contributo dello Stato (registrato tra i risconti passivi), si provvede alla riduzione del risconto passivo per un importo pari a quello dell'ammortamento.

2.5.3.01.01.001	1.3.3.01.01.001	Contributi agli investimenti da Ministeri	a	Quota annuale contributi agli investimenti da ministeri		350.000

6) Le fatture da ricevere, che corrispondono alle spese dichiarate liquidabili in occasione del riaccertamento ordinario dei residui.

Esempio 6.1 nell'esercizio appena concluso, l'ente ha ricevuto merci per le quali è stato assunto l'impegno di 1.220.000. Alla data del 31 dicembre, non è ancora stata trasmessa la fattura. Nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, l'impegno è dichiarato liquidabile.

2.1.1.01.02.001	2.4.3.01.01.01.001	Carta, cancelleria e stampati	a	Fatture da ricevere		1.220.000

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Nell'esercizio successivo, a seguito del ricevimento della fattura, si procede alla liquidazione della spesa dichiarata liquidabile nell'esercizio precedente ed alla seguente registrazione in contabilità economico patrimoniale

2.4.8.01.01.01.001	2.4.2.01.01.01.001	Fatture da ricevere	a	Debiti verso fornitori		1.220.000

Esempio 6.2 nell'esercizio appena concluso, l'ente ha usufruito di un servizio rilevante ai fini IVA (aliquota 22%) per euro 122.000. Alla data del 31 dicembre, la relativa spesa è stata impegnata ma non liquidata, in quanto la fattura non è pervenuta entro il termine dell'esercizio. Nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, l'impegno è dichiarato liquidabile per l'intero importo. In contabilità economico patrimoniale è rilevato il costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo al netto dell'IVA a credito.

2.1.1.01.02.001	2.4.8.01.01.01.001	Carta, cancelleria e stampati	a	Fatture da ricevere		100.000

Nell'esercizio successivo, a seguito del ricevimento della fattura, l'ente procede alla liquidazione della spesa dichiarata liquidabile nell'esercizio precedente, e alla seguente registrazione in contabilità economico patrimoniale, con rilevazione del credito IVA:

	2.4.2.01.01.01.001		a	Debiti verso fornitori		122.000
		Diversi			100.000	
2.4.8.01.01.01.001		Fatture da ricevere				
1.3.2.01.01.03.002		Iva a credito			22.000	

In sede di verifica della corrispondenza tra i residui passivi e i debiti si dovrà tenere conto delle differenze riguardanti la quota IVA nell'impegno dichiarato liquidabile.
La registrazione dei ricavi in attesa dell'emissione della fattura è effettuata nel corso dell'esercizio a seguito dell'accertamento delle entrate relative alla vendita di beni e servizi rilevanti ai fini Iva.
Ad esempio, a seguito dell'accertamento di entrate di euro 122.000 derivanti dalla vendita di beni di consumo nell'ambito dell'attività commerciale dell'ente (aliquota 22%), in attesa dell'emissione della fattura si registra il ricavo per la vendita di beni di consumo al netto dell'IVA a debito:

1.3.2.09.01.01.001	3.1.2.01.01.01.001	Fatture da emettere	a	Ricavi dalla vendita di beni di consumo		100.000

A seguito dell'emissione della fattura si registra:

1.3.2.02.01.01.001		Crediti da proventi dalla vendita di beni	a	Diversi		
	1.3.2.09.01.01.001			Fatture da emettere	100.000	122.000
	2.4.5.06.01.01.001			IVA a debito	22.000	

Con riferimento ai ricavi «in attesa della fattura» il sistema informativo contabile dell'ente conserva extra-contabilmente le informazioni riguardanti l'IVA, al fine di consentire la registrazione del debito IVA quando viene emessa la fattura. Tali informazioni sono necessarie anche per verificare la corrispondenza tra i residui attivi e i crediti.
7) Sopravvenienze attive, ovvero ricavi e/o proventi di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività
Esempio 7.1: a seguito del riconoscimento formale del maggior importo (euro 100.000) di un credito esigibile riguardante ricavi derivanti dalla vendita di beni consegnati due anni prima, effettuato nel corso del riaccertamento ordinario dei residui attraverso l'accertamento dell'entrata imputata all'esercizio in chiusura, in contabilità economico patrimoniale, si procede alla seguente registrazione.

1.3.2.02.01.01.001	5.2.3.99.99.001	Crediti da proventi dalla vendita di beni	a	Altre sopravvenienze attive		100.000

Esempio 7.2: a seguito del riconoscimento formale del maggior importo (euro 100.000) di un credito esigibile riguardante ricavi derivanti dalla vendita di beni consegnati nel corso dell'esercizio in chiusura, effettuato nel corso del riaccertamento ordinario dei residui attraverso l'accertamento dell'entrata imputata all'esercizio in chiusura, in contabilità economico patrimoniale, considerato che il credito riguarda un ricavo di competenza dell'esercizio in chiusura, si procede alla seguente registrazione che rileva un ricavo e non una sopravvenienza.

1.3.2.02.01.01.001	3.1.2.01.01.01.001	Crediti da proventi dalla vendita di beni	a	Ricavi dalla vendita di beni di consumo		100.000

Esempio 7.3: nel 2020, a seguito della riscossione di un residuo attivo di euro 300.000 esigibile nel 2018 definitivamente cancellato nel 2019 da tutte le scritture contabili in quanto erroneamente ritenuto assolutamente inesigibile, si procede al riconoscimento formale del maggior importo del credito esigibile

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

attraverso una rettifica in aumento dei residui attivi. Il residuo attivo cancellato riguarda il credito relativo ad un canone di affitto triennale di un terreno, da riscuotere anticipatamente nel 2018.
In contabilità economico patrimoniale si procede alla seguente registrazione dopo avere verificato che:
nel 2019 il credito era stato cancellato con contestuale riduzione del fondo svalutazione crediti precedentemente accantonato per l'intero importo del credito;
il credito deriva per euro 200.000 da canoni di competenza economica degli esercizi 2018 e 2019 e per euro 100.000 da canoni di competenza economica dell'esercizio in chiusura.

1.3.2.02.02.01.001		Crediti da fitti, noleggi e locazioni		Diversi		300.000
	5.2.3.99.99.001		a	Altre sopravvenienze attive		200.000
	1.2.4.02.01.001		a	Fitti di terreni e diritti di sfruttamento di giacimenti e risorse naturali		100.000

Esempio 7.4: a seguito della riscossione di un residuo attivo di euro 100.000 stralciato solo dalle scritture della contabilità finanziaria, si procede al riconoscimento formale del maggior importo di un credito esigibile attraverso una rettifica in aumento dei residui attivi, che non rileva per le scritture economico patrimoniali nelle quali il credito risulta registrato, svalutato per l'intero importo. A seguito della riscossione del credito occorre ridurre l'ammontare del fondo svalutazioni crediti (FSC) per euro 100.000 e rilevare, per lo stesso importo, sopravvenienze attive.

2.2.4.01.01.001	1.5.2.3.99.001	Fondo svalutazione crediti	a	Altre sopravvenienze attive		100.000

8) Insussistenze dell'attivo (emerse nel corso del riaccertamento ordinario dei residui)
Esempio 8.1: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente cancella un residuo attivo relativo a un trasferimento dallo Stato di euro 1.500.000 per il quale non era stato effettuato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) e al fondo svalutazione crediti (FSC). In contabilità economico patrimoniale si procede alla seguente registrazione.

5.1.2.01.01.001	1.3.2.03.01.01.001	Insussistenze dell'attivo	a	Crediti per Trasferimenti correnti da Ministeri		1.500.000

Esempio 8.2: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente cancella in via definitiva un residuo attivo relativo ad un credito derivante da sponsorizzazioni di euro 1.500.000. Trattasi di un credito che ha concorso alla determinazione del FCDE ed accantonato nel FSC per l'intero importo del credito.

2.2.4.01.01.001	1.3.2.03.01.01.001	Fondo svalutazione crediti	a	Crediti per Trasferimenti correnti da Ministeri		1.500.000

Esempio 8.3: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente stralcia dal conto del bilancio residui attivi per euro 5.000.000. Ai fini della contabilità economico patrimoniale lo stralcio dei crediti dal conto del bilancio rileva solo ai fini della determinazione dell'accantonamento al Fondo svalutazione crediti (FSC), cui si rinvia.
Esempio 8.4: l'ente delibera di non dare corso alla realizzazione di un intervento per il quale è stata sostenuta la relativa spesa di progettazione, registrata nell'attivo patrimoniale tra le «immobilizzazioni in corso». La cancellazione delle immobilizzazioni in corso, non rilevante per le scritture della contabilità finanziaria, determina la formazione di insussistenze dell'attivo.

5.1.2.01.01.001	2.2.2.04.02.01.001	Insussistenze dell'attivo	a	Immobilizzazioni materiali in costruzione		1.000.000

9) Insussistenze del passivo
Esempio 9.1: nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui l'ente cancella un residuo passivo relativo all'acquisizione di servizi di euro 1.000.000, in quanto il relativo debito è prescritto. In contabilità economico patrimoniale si registra:

2.4.2.01.01.01.001	5.2.2.01.01.001	Debiti verso fornitori	a	Insussistenze del passivo		1.000.000

Esempio 9.2: a seguito dello scioglimento anticipato del consiglio comunale, il mandato del sindaco si chiude senza avere raggiunto la durata minima di trenta mesi prevista dall' *art. 1, comma 719, della legge n. 296/2006* per l'erogazione dell'indennità di fine mandato. In sede di elaborazione del rendiconto, l'accantonamento costituito nel risultato di amministrazione per l'indennità di fine mandato del sindaco viene svincolato. In contabilità economico patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento si registra l'insussistenza del passivo con la seguente registrazione.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

2.2.9.99.99.999	5.2.2.01.01.001	Altri fondi - Indennità di fine mandato	a	Insussistenze del passivo		1.000.000

10) Accantonamenti ai fondi rischi, per fronteggiare perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminabili o l'ammontare o la data di sopravvenienza.
Esempio 10.1: Nel corso del riaccertamento ordinario dei residui, a seguito dell'emersione del maggior importo di un debito dell'ente di euro 8.000 esigibile riguardante il compenso ad un consulente per una prestazione resa due anni prima, è avviata la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio. In applicazione del principio contabile generale n. 9 della prudenza di cui all'allegato n. 1 al presente decreto, nelle more del riconoscimento del debito, in contabilità finanziaria, in sede di approvazione del rendiconto, sono accantonate le risorse necessarie alla copertura. In contabilità economico patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento, si procede alla seguente registrazione:

2.4.3.99.99.001	2.2.9.99.99.999	Altri accantonamenti n.a.c. - Riconoscimento debiti fuori bilancio XXX	a	Altri fondi - Riconoscimento debito fuori bilancio XXX		8.000

Nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è formalmente riconosciuto, l'ente impegna la spesa di euro 8.000. A seguito della liquidazione di spesa, in contabilità economico patrimoniale si registra:

2.1.2.01.08.001	2.4.7.04.03.01.001	Incarichi libero professionali di studi, ricerca e consulenza	a	Debiti verso collaboratori occasionali, continuativi ed altre forme di collaborazione		8.000

a seguito dell'utilizzo del fondo accantonato nel risultato di amministrazione per il riconoscimento del debito fuori bilancio:

2.2.9.99.99.999	2.1.2.01.08.001	Altri fondi - Riconoscimento debiti fuori bilancio XXX	a	Incarichi libero professionali di studi, ricerca e consulenza		8.000

Gli enti con sistemi contabili evoluti registrano direttamente:

5.2.2.01.01.001	2.4.7.04.03.01.001	Altri fondi - Riconoscimento debiti fuori bilancio XXX	a	Debiti verso collaboratori occasionali, continuativi ed altre forme di collaborazione		8.000

Esempio 10.2: Nel corso dell'esercizio in chiusura, la società XX, partecipata dall'ente al 15 per cento, ha presentato perdite di esercizio non ripianate pari a euro 1.250.000. Le partecipazioni della società sono iscritte nello stato patrimoniale dell'ente partecipante al costo di acquisto nel rispetto del paragrafo 6.1.3, lettera a) del presente principio contabile. In attuazione dell' *art. 21 del decreto legislativo n. 175 del 2016* , nel risultato di amministrazione dell'ente partecipante il fondo perdite società partecipate è stato incrementato di euro 187.500. Nelle scritture di assestamento si procede alla seguente registrazione.

2.4.2.01.01.002	2.2.9.99.01.01.001	Accantonamenti al fondo perdite società partecipate	a	Fondo perdite società partecipate		187.500

11) Accantonamento al fondo svalutazione crediti,
Esempio: nelle scritture della contabilità finanziaria il FCDE accantonato nel risultato di amministrazione accertato al 31 dicembre dell'esercizio in chiusura è stato determinato in euro 26.500.000. Al fine di determinare l'importo dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti (FSC), al termine delle operazioni di riaccertamento ordinario dei residui e delle scritture di assestamento, l'ente effettua le seguenti operazioni:
a) elabora una prima versione provvisoria della tabella riguardante l'FSC dell'allegato c) al rendiconto riguardante il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) in considerazione dei crediti risultanti a seguito del riaccertamento ordinario dei residui e dell'importo del FSC al netto degli eventuali utilizzi nel corso delle scritture di assestamento.

CONFRONTO FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' - FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	TOTALE CREDITI al 31/12	FONDO SVALUTAZIONE CREDITI (importo provvisorio al 31/12)
RESIDUI ATTIVI NEL CONTO DEL BILANCIO TITOLI DA 1 A 5	125.298.157,71	23.222.832,98

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

CREDITI STRALCIATI DAL CONTO DEL BILANCIO	17.679.718,32	14.523.000,00
ACCERTAMENTI IMPUTATI AGLI ESERCIZI SUCCESSIVI A QUELLO CUI IL RENDICONTO SI RIFERISCE	25.000.000,00	2.200.000,00
TOTALE	167.977.876,03	39.945.832,98

b) determina un primo incremento del FSC per euro 3.156.718,32 in relazione all'ammontare dei crediti stralciati dal conto del bilancio nel corso dell'esercizio in chiusura. Nel rispetto del principio della prudenza, i crediti stralciati dalle scritture finanziarie sono interamente svalutati;
c) nell'ambito dei crediti di funzionamento e di finanziamento non considerati nella lettera b), e con riferimento ai crediti che in contabilità finanziaria corrispondono agli accertamenti pluriennali derivanti dalla rateizzazione delle entrate dei titoli 1 e 3 e agli accertamenti del titolo 5 imputati agli esercizi successivi, individua i crediti che hanno manifestato rischi di inesigibilità nel corso dell'esercizio in chiusura, di importo pari a euro 2.650.000;
d) incrementa il FSC degli importi di cui alle lettere b) e c), ed aggiorna la tabella riguardante l'FSC dell'allegato c) al rendiconto riguardante il FCDE. L'incremento del FSC rappresenta un primo importo provvisorio dell'accantonamento al FSC, pari a euro 5.806.718,32, da verificare secondo le modalità previste alla lettera e).

CONFRONTO FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' - FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	TOTALE CREDITI	FONDO SVALUTAZIONE CREDITI
RESIDUI ATTIVI NEL CONTO DEL BILANCIO TITOLI DA 1 A 5	125.298.157,71	25.872.832,98
CREDITI STRALCIATI DAL CONTO DEL BILANCIO	17.679.718,32	17.679.718,32
ACCERTAMENTI IMPUTATI AGLI ESERCIZI SUCCESSIVI A QUELLO CUI IL RENDICONTO SI RIFERISCE	25.000.000,00	2.200.000,00
TOTALE	167.977.876,03	45.752.551,30

e) verifica se il FSC relativo ai crediti che corrispondono ai residui attivi registrati nel conto del bilancio è pari o superiore al FCDE accantonato nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio in chiusura, pari a euro 26.500.000. Se il FSC è superiore, l'importo dell'accantonamento al FSC e l'importo del FSC determinato alla lettera d) può considerarsi definitivo. Nell'esempio in esame il FCDE è superiore del FSC di euro 627.167,02. Pertanto sia il FSC che l'accantonamento al FSC devono essere incrementati di tale importo. L'accantonamento al FSC definitivo è pari a euro 6.433.885,34 e la tabella riguardante l'FSC dell'allegato c) al rendiconto riguardante il FCDE è definitivamente aggiornata come segue:

CONFRONTO FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA' - FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	TOTALE CREDITI	FONDO SVALUTAZIONE CREDITI
RESIDUI ATTIVI NEL CONTO DEL BILANCIO TITOLI DA 1 A 5	125.298.157,71	26.500.000,00
CREDITI STRALCIATI DAL CONTO DEL BILANCIO	17.679.718,32	17.679.718,32
ACCERTAMENTI IMPUTATI AGLI ESERCIZI SUCCESSIVI A QUELLO CUI IL RENDICONTO SI RIFERISCE	25.000.000,00	2.200.000,00
TOTALE	167.977.876,03	46.379.718,32

Ai fini dell'elaborazione dell'attivo patrimoniale, nel quale i crediti sono iscritti al netto del FSC, l'ente ha esercitato la facoltà di articolare il fondo svalutazione crediti in corrispondenza delle voci del piano dei conti patrimoniale riguardanti i crediti che lo hanno determinato e gestisce tali articolazioni attraverso il sistema informativo contabile, in voci di 8° livello del conto Fondo svalutazione crediti. Tale modalità di gestione del FSC consente l'inserimento automatico dei crediti al netto del FSC nello stato patrimoniale.
Pertanto, l'ente effettua la seguente scrittura, utilizzando le voci di 8° livello del conto Fondo svalutazione crediti, per un importo complessivo di euro 6.433.885,34 e le apposite voci previste per l'accantonamento:
2.4.1.01.01.001 Accantonamento a fondo svalutazione crediti di natura tributaria;
2.4.1.02.01.001 Accantonamento a fondo svalutazione crediti per trasferimenti e contributi;
2.4.1.03.01.001 Accantonamento a fondo svalutazione crediti per crediti verso clienti ed utenti;
2.4.1.99.01.001 Accantonamento a fondo svalutazione altri crediti

2.4.1.01.01.001		Accantonamento a fondo svalutazione crediti di natura tributaria	a Diversi		2.133.885,34 133.885,34

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

	2.2.4.01.01.01.001			a	Fondo svalutazione crediti XXX		
	2.2.4.01.01.01.001			a	Fondo svalutazione crediti YYY		1.000.000
	2.2.4.01.01.01.001			a	Fondo svalutazione crediti ZZZ		

2.4.1.02.01.001		Accantonamento a fondo svalutazione crediti per trasferimenti e contributi	a	Diversi		4.300.000
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti AAA		2.100.000
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti BBB		600.000
	2.2.4.01.01.01.001		a	Fondo svalutazione crediti CCC		1.600.000

12) Applicazione del metodo del patrimonio netto alle partecipazioni in società controllate e partecipate.

Esempio 12.1: Un comune detiene partecipazioni nella società A (quota del 40%). Nello stato patrimoniale dell'esercizio precedente a quello in chiusura, le partecipazioni della società A sono iscritte ad un valore pari a euro 3.000.000. Il patrimonio netto della società A, come da bilancio approvato dell'esercizio in chiusura, è pari a 6.000.000 (6.000.000 x 40% = 2.400.000). Poiché il valore della partecipazione iscritto nel bilancio del comune è superiore alla corrispondente quota del patrimonio netto della società, il minor valore, per la quota di pertinenza, è portato al conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, la riduzione della partecipazione azionaria. Nell'ambito delle scritture di assestamento, si procede alla seguente registrazione:

4.2.1.01.01.001	1.2.3.01.05.01.001	Svalutazioni di partecipazioni	a	Partecipazioni in imprese partecipate incluse nelle Amministrazioni locali		600.000

Per le partecipazioni iscritte in bilancio applicando il metodo del patrimonio netto non è richiesto l'accantonamento al fondo perdite società partecipate di cui all' *art. 21 del decreto legislativo n. 175 del 2016* .

Esempio 12.2:

Un comune detiene partecipazioni nella società B (quota del 40%). Nello stato patrimoniale dell'esercizio precedente a quello in chiusura, le partecipazioni della società B sono iscritte ad un valore pari a euro 2.000.000. Il patrimonio netto di B, come da bilancio approvato dell'esercizio in chiusura, è pari a 6.000.000 (6.000.000 x 40% = 2.400.000). Poiché il valore della partecipazione iscritto nel bilancio del comune è inferiore alla corrispondente quota del patrimonio netto della società, il maggior valore, per la quota di pertinenza incrementa le apposite riserve del patrimonio netto ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, l'incremento della partecipazione azionaria. Nell'ambito delle scritture di assestamento, si procede alla seguente registrazione:

1.2.3.01.05.01.001	2.1.1.2.04.99.99.999	Partecipazioni in imprese partecipate incluse nelle Amministrazioni locali	a	Altre riserve indisponibili		400.000

(200) Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

(201) Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

(202) Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito

(203) Nell'ipotesi in cui l'immobilizzazione acquisita sia entrata in funzione nel corso dell'anno contabile (di norma l'anno di acquisizione) è possibile ridurre per quell'anno del 50% l'aliquota di ammortamento annuale in considerazione del minore utilizzo dell'Immobilizzazione. Nell'esempio proposto non si effettua alcune riduzione delle aliquote di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dell'Immobilizzazione.

(204) Nell'ipotesi in cui l'immobilizzazione acquisita sia entrata in funzione nel corso dell'anno contabile (di norma l'anno di acquisizione) è possibile ridurre per quell'anno del 50% l'aliquota di ammortamento annuale in considerazione del minore utilizzo dell'Immobilizzazione. Nell'esempio proposto non si effettua alcune riduzione delle aliquote di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dell'Immobilizzazione.

(205) Si precisa che gli importi sono tutti incluso IVA. Qualora l'IVA sia indetraibile (es. opere istituzionali) l'importo è portato ad incremento del valore del cespite acquisito

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(206) Si ritiene opportuno che il software consenta di correlare direttamente le scritture in COEP senza la necessità di evidenziare conti di transito):

(207) Trattasi solo di un esempio diretto a rappresentare come devono essere registrate le operazioni in essere.

(208) L'art. 21 della legge n. 175 del 2016 prevede «Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore».

(209) Si fa riferimento alla validazione di cui all' *articolo 26, comma 8, del d.lgs. 50 del 2016* .

(210) Ad esempio, se nello stato patrimoniale dell'ultimo rendiconto approvato, le partecipazioni in società controllate erano iscritte per un valore pari a 100.000 e il costo storico era pari a 120.000, si registra:

		1.2.3.01.04.01.001 Partecipazioni in imprese controllate incluse nelle Amministrazioni locali	a	2.2.9.99.01.01.001 Fondo perdite società partecipate		20.000

(211) Ad esempio, se nello stato patrimoniale dell'ultimo rendiconto approvato, le partecipazioni in società controllate erano iscritte per un valore pari a 120.000 e il costo storico era pari a 100.000, si registra:

		4.2.1.01.01.001 Svalutazioni di partecipazioni	a	1.2.3.01.04.01.001 Partecipazioni in imprese controllate incluse nelle Amministrazioni locali		20.000

In presenza di riserve del patrimonio netto vincolate all'utilizzo del metodo del patrimonio, è possibile la seguente registrazione:

		2.1.2.04.99.99.999 Altre riserve indisponibili	a	1.2.3.01.04.01.001 Partecipazioni in imprese controllate incluse nelle Amministrazioni locali		20.000

(212) NDR: Il titolo dell'esempio 18, tratto dall'elenco inserito nell'appendice tecnica dall' *art. 4, comma 1, lett. o), Decreto 1 settembre 2021* , è stato inserito redazionalmente in quanto non riportato nella Gazzetta Ufficiale

(213) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. a), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* e, successivamente, così modificato dall' *art. 3, comma 1, lett. da a) a g), Decreto 20 maggio 2015* , dall' *art. 2, lett. da a) a i), Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017, dall' *art. 3, comma 1, lett. da a) a j), Decreto 29 agosto 2018* , a decorrere dal 14 settembre 2018, dall' *art. 4, comma 1, lett. a) e b), Decreto 1° marzo 2019* , a decorrere dal 26 marzo 2019, dall' *art. 4, comma 1, Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 23 agosto 2019, dall' *art. 4, comma 1, lett. da a) a r), Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere dal 16 settembre 2021, dall' *art. 1, comma 1, Decreto 12 ottobre 2021* , a decorrere dal 4 novembre 2021 e dall' *art. 3, comma 1, Decreto 2 agosto 2022* , a decorrere dal 18 agosto 2022.

Allegato 4/4 (215)

In vigore dal 16 settembre 2021
Allegato n. 4/4
al D.Lgs 118/2011
PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE IL BILANCIO CONSOLIDATO

1. Definizione e funzione del bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica

Il Bilancio consolidato è un documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del «gruppo amministrazione pubblica», attraverso un'opportuna eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all'interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso. Il bilancio consolidato è predisposto dall'ente capogruppo, che ne deve coordinare l'attività.

Gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, del presente decreto, redigono un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate.

Il bilancio consolidato è quindi lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo inteso come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna, funzioni che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo né da una loro semplice aggregazione.

In quest'ottica si deve tener conto della natura pubblica del Gruppo amministrazione pubblica per quanto riguarda l'individuazione dell'area di consolidamento e dei criteri di valutazione ritenuti più idonei ai fini del conseguimento dell'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta.

In particolare, il bilancio consolidato deve consentire di:

a) sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo;

b) attribuire alla amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

c) ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.
Il bilancio consolidato supera le divisioni rappresentate dalle singole personalità giuridiche di enti, istituzioni, società ecc., che vengono di fatto assimilate a settori operativi del «gruppo amministrazione pubblica» dell'ente locale e devono:
seguendo le istruzioni della capogruppo, rispettare il presente principio;
collaborare fattivamente per la riuscita, nei risultati e nei tempi, del processo di consolidamento.
Il bilancio consolidato del gruppo di un'amministrazione pubblica è:
- obbligatorio, dall'esercizio 2016, con riferimento all'esercizio 2015, per tutti gli enti di cui all'art. 1, comma 1 del presente decreto, con le seguenti eccezioni:
gli enti non sperimentatori possono rinviare l'adozione del bilancio consolidato all'esercizio 2017, con riferimento all'esercizio 2016;
per i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti la predisposizione del bilancio consolidato non è obbligatoria;
- predisposto in attuazione degli articoli dall'11-bis all'11-quinquies del presente decreto e di quanto previsto dal presente principio;
- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati (relazione sulla gestione consolidata comprensiva della nota integrativa e relazione dell'organo di revisione);
- riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun esercizio;
- predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce;
- approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento, fermo restando che i componenti del gruppo devono trasmettere all'ente capogruppo i dati contabili necessari per il consolidamento entro il termine stabilito dall'ente capogruppo nel regolamento di contabilità ovvero con altro proprio atto o, in mancanza, entro il termine previsto al paragrafo 3.2 del presente principio.

2. Il gruppo "amministrazione pubblica"

Il termine "gruppo amministrazione pubblica" comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica come definito dal presente decreto.
La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di **controllo** di "diritto", di "fatto" e "contrattuale", anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di **partecipazione**.
Costituiscono componenti del "gruppo amministrazione pubblica":
1) gli organismi strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall'art. 1 comma 2, lettera b) del presente decreto, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel rendiconto consolidato della capogruppo. Rientrano all'interno di tale categoria gli organismi che sebbene dotati di una propria autonomia contabile sono privi di personalità giuridica;
2) gli enti strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo, intesi come soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile. A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano in tale categoria le aziende speciali, gli enti autonomi, i consorzi, le fondazioni;
2.1) gli enti strumentali controllati dell'amministrazione pubblica capogruppo, come definiti dall'art. 11-ter, comma 1, costituiti dagli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo:
a) ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
b) ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;
c) esercita, direttamente o indirettamente la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;
d) ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
e) esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti o aziende, che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante. L'attività si definisce prevalente se l'ente controllato abbia conseguito nell'anno precedente ricavi e proventi riconducibili all'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dei ricavi complessivi. Non sono comprese nel perimetro di consolidamento gli enti e le aziende per i quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono compresi gli enti in liquidazione.
2.2) gli enti strumentali partecipati di un'amministrazione pubblica, come definiti dall'art. 11-ter, comma 2, costituiti dagli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di cui al punto 2.
3) le società, intese come enti organizzati in una delle forme societarie previste dal Codice civile libro V, titolo V, capi V, VI e VII (società di capitali), o i gruppi di tali società nelle quali l'amministrazione esercita il controllo o detiene una partecipazione. In presenza di gruppi di società che redigono il bilancio consolidato, rientranti

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

nell'area di consolidamento dell'amministrazione come di seguito descritta, oggetto del consolidamento sarà il bilancio consolidato del gruppo. Non sono comprese nel perimetro di consolidamento le società per le quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono comprese le società in liquidazione;
3.1) le società controllate dall'amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo:
a) ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
b) ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società, che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante. L'attività si definisce prevalente se la società controllata abbia conseguito nell'anno precedente ricavi a favore dell'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dell'intero fatturato.
In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015 - 2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell' *art. 2359 del Codice civile* . A tal fine, per società quotate si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.
3.2) le società partecipate dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione. A decorrere dal 2019, con riferimento all'esercizio 2018 la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.
Ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica nè la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società.
Il gruppo "amministrazione pubblica" può comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese. In tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.

3. Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo:

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

Al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli enti capogruppo, predispongono due distinti elenchi concernenti:
1) gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;
2) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato.
Per le regioni, ai fini della predisposizione di entrambi gli elenchi si richiama quanto previsto dall'art. 11-bis, comma 3 del presente decreto: "Ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato, si considera qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo, con l'esclusione degli enti cui si applica il titolo II". Pertanto, entrambi gli elenchi non considerano gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale.
I due elenchi, e i relativi aggiornamenti, sono oggetto di approvazione da parte della Giunta.
Gli enti e le società del gruppo compresi nell'elenco di cui al punto 1 possono non essere inseriti nell'elenco di cui al punto 2 nei casi di:
a) *Irrilevanza,* quando il bilancio di un componente del gruppo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.
Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali e al 5 per cento per le Regioni e le Province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:
- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei ricavi caratteristici.

In presenza di patrimonio netto negativo, l'irrilevanza è determinata con riferimento ai soli due parametri restanti. Con riferimento all'esercizio 2018 e successivi sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei predetti parametri, una incidenza inferiore al 3 per cento.
La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, sia all'insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento. Si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo. Si pensi, ad esempio, al caso limite di un gruppo aziendale composto da un considerevole numero di enti e società, tutte di dimensioni esigue tali da consentirne l'esclusione qualora singolarmente considerate. Pertanto, ai fini dell'esclusione per irrilevanza, a decorrere dall'esercizio 2018, la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, la capogruppo individua i bilanci

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore al 10 per cento.
Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato gli enti possono considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate. A decorrere dall'esercizio 2017 sono considerati rilevanti gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione.
La percentuale di irrilevanza riferita ai "ricavi caratteristici" è determinata rapportando i componenti positivi di reddito che concorrono alla determinazione del valore della produzione dell'ente o società controllata o partecipata al totale dei "A) Componenti positivi della gestione" dell'ente".
Per le regioni, la verifica di irrilevanza dei bilanci degli enti o società non sanitari controllati o partecipati è effettuata rapportando i componenti positivi di reddito che concorrono alla determinazione del valore della produzione dell'ente o della società al totale dei "A) Componenti positivi della gestione" della regione al netto dei componenti positivi della gestione riguardanti il perimetro sanitario".
In ogni caso, salvo il caso dell'affidamento diretto, sono considerate irrilevanti, e non oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata.
b) Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate. I casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali). Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.
Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.
Come indicato nel paragrafo 3.2 l'elenco di cui al punto 2) è trasmesso a ciascuno degli enti compresi nel bilancio di consolidato al fine di consentire a tutti i componenti del gruppo di conoscere con esattezza l'area del consolidamento e predisporre le informazioni richieste al punto 2) del citato paragrafo 3.2.
Nel caso in cui non risultino enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, la delibera di approvazione del rendiconto dichiara formalmente che l'ente non ha enti o società, controllate o partecipate, che, nel rispetto del principio applicato del bilancio consolidato, sono oggetto di consolidamento e che, conseguentemente, non procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente.
Di tale dichiarazione è data evidenza distinta rispetto al rendiconto secondo le modalità previste per la pubblicazione dei bilanci e dei rendiconti.

3.2 Comunicazioni ai componenti del gruppo

Prima dell'avvio dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato l'amministrazione pubblica capogruppo:
a) comunica agli enti, alle aziende e alle società comprese nell'elenco 2 del paragrafo precedente che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato del prossimo esercizio;
b) trasmette a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato (elenco di cui al punto 2 del paragrafo precedente);
c) impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.
Tali direttive riguardano:
1) le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati e delle informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato. I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa sono trasmessi alla capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento. I bilanci consolidati delle sub-holding sono trasmessi entro il 20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento. L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.
2) le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato. Di norma i documenti richiesti comprendono lo stato patrimoniale, il conto economico e le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) e che devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato. Considerato che, a seguito dell'entrata in vigore del *decreto legislativo n. 139/2015* i bilanci degli enti strumentali e delle società del gruppo non sono tra loro omogenei, è necessario richiedere agli enti strumentali che adottano la sola contabilità economico patrimoniale e alle società del gruppo:
a. le informazioni necessarie all'elaborazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili e lo schema previsti dal *decreto legislativo n. 118/2011* , se non presenti nella nota integrativa (214);
b. la riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato *11* al *decreto legislativo n. 118/2011* .
3) le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica.
Per gli enti in contabilità finanziaria che partecipano al bilancio consolidato, l'uniformità dei bilanci è garantita dalle disposizioni del presente decreto.

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Per i componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica l'uniformità dei bilanci deve essere ottenuta attraverso l'esercizio dei poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili dai capogruppo nei confronti dei propri enti e società.
In particolare, la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo.
Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio di riferimento del consolidato, l'elenco degli enti compresi nel bilancio consolidato risulti variato rispetto alla versione elaborata all'avvio dell'esercizio, tale elenco deve essere nuovamente trasmesso ai componenti del "gruppo amministrazione pubblica".

4. Elaborazione del bilancio consolidato

4.1 Attività diretta a rendere uniformi i bilanci da consolidare

Nel rispetto delle istruzioni ricevute di cui al paragrafo 3.2 i componenti del gruppo trasmettono la documentazione necessaria al bilancio consolidato alla capogruppo, costituita da:
-il bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche),
- il bilancio di esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale,
- il rendiconto consolidato dell'esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale.
Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non sono tra loro uniformi, pur se corretti, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento. Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti.
Si ribadisce che è accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. In questi casi, l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi che ne sono alla base.
La difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, è altresì accettabile, se essi non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.
La capogruppo dovrà farsi carico della corretta integrazione dei bilanci, verificandone i criteri di valutazione e procedendo alle opportune rettifiche ed alla loro omogeneizzazione. La procedura di consolidamento presuppone che ognuna delle entità da consolidare abbia rispettato le direttive di consolidamento impartite dalla capogruppo. Qualora non sia presente tale presupposto in una delle entità del gruppo amministrazione pubblica è necessario indicare nella Nota integrativa del bilancio consolidato:
a) gli enti e le società che non hanno rispettato le direttive di consolidamento e le eventuali motivazioni;
b) le procedure e le ipotesi di lavoro adottate per elaborare il bilancio consolidato nei casi di mancato rispetto delle direttive di consolidamento.

4.2 Eliminazione delle operazioni infragruppo

Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo. Il bilancio consolidato si basa infatti sul principio che esso deve riflettere la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica composta da una pluralità di soggetti giuridici.
Pertanto, devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze.
Le attività da compiere prima del consolidamento riguardano la riconciliazione dei saldi contabili e le rettifiche di consolidamento per le operazioni infra - gruppo andando ad evidenziare:
le operazioni avvenute nell'esercizio all'interno del gruppo amministrazione pubblica distinguendo per tipologia (rapporti finanziari debito/credito; acquisti/ vendite beni e servizi; operazioni relative alle immobilizzazioni; pagamento dei dividendi; trasferimenti in c/c capitale e di parte corrente);
le modalità di contabilizzazione delle operazioni che si sono verificate con individuazione della corrispondenza dei saldi reciproci;
la presenza di eventuali disallineamenti con i relativi adeguamenti dei valori delle poste attraverso le scritture contabili.
Particolare attenzione va posta sulle partite "in transito" per evitare che la loro omessa registrazione da parte di una società da consolidare renda i saldi non omogenei.
La redazione del bilancio consolidato richiede pertanto ulteriori interventi di rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo, riguardanti i saldi, le operazioni, i proventi e gli oneri riguardanti operazioni effettuate all'interno del gruppo amministrazione pubblica.
L'identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo con il bilancio, richieste dalla capogruppo come indicato al punto 2 del paragrafo 3.2.
La maggior parte degli interventi di rettifica non modificano l'importo del risultato economico e del patrimonio netto in quanto effettuati eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

singoli componenti del conto economico (quali i crediti e i debiti, sia di funzionamento o commerciali, che di finanziamento nello stato patrimoniale, gli oneri e i proventi per Trasferimenti o contributi o i costi ed i ricavi concernenti gli acquisti e le vendite).
Altri interventi di rettifica hanno effetto invece sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato e riguardano gli utili e le perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi. Ad esempio, se una componente del gruppo ha venduto ad un'altra componente del gruppo un immobile, realizzando una plusvalenza o una minusvalenza, ma l'immobile è ancora presente all'interno del gruppo, la minusvalenza o la plusvalenza rilevata nel bilancio dell'ente o società che ha venduto il bene deve essere eliminata. Di conseguenza diminuirà il risultato di esercizio di tale componente del gruppo e del gruppo nel suo complesso.
Particolari interventi di elisione sono costituiti da:
- l'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- l'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, ad esempio, l'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni che sono ancora di proprietà del gruppo.
Nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta non è oggetto di elisione. Ad esempio l'imposta sul valore aggiunto Ad esempio, nei casi in cui risulta indetraibile, l'imposta sul valore aggiunto pagata dalla capogruppo a componenti del gruppo per le quali l'IVA è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato.
L'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa ad operazioni infragruppo di importo irrilevante, indicandone il motivo nella nota integrativa. L'irrilevanza degli elementi patrimoniali ed economici è misurata rispettivamente con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

4.3 Identificazione delle quote di pertinenza di terzi

Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, rettificato secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo.
Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto, della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione.
Se una società del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato economico d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.
Nel caso in cui in un ente strumentale o in una società controllata le perdite riferibili a terzi eccedano la loro quota di pertinenza del patrimonio netto, l'eccedenza - ed ogni ulteriore perdita attribuibile ai terzi - è imputata alla capogruppo. Eccezioni sono ammesse nel caso in cui i terzi si siano obbligati, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante, a coprire la perdita. Se, successivamente, la componente del gruppo realizza un utile, tale risultato è attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state, in precedenza, assorbite dalla capogruppo.

4.4 Consolidamento dei bilanci

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):
- per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate (cd. metodo integrale);
- per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati (cd. metodo proporzionale).
Se l'ente partecipato è una fondazione, la quota di partecipazione è determinata in proporzione alla distribuzione dei diritti di voto nell'organo decisionale, competente a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività della fondazione. La corrispondente quota del risultato economico e del fondo patrimoniale della fondazione è rappresentata nel bilancio consolidato come quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo, se lo statuto della fondazione prevede, in caso di estinzione, la devoluzione del patrimonio ad altri soggetti.
Nel caso di applicazione del metodo integrale in presenza di partecipazioni non totalitarie, nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella del gruppo. A tal fine, alle voci del patrimonio netto e al risultato dell'esercizio di ciascun ente o società controllati con partecipazioni non totalitarie si applicano le percentuali che identificano le quote di pertinenza di terzi, tenendo conto delle rettifiche di consolidamento.

5. La nota integrativa al bilancio consolidato

Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa.
La nota integrativa indica:
- i criteri di valutazione applicati;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo;
- la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo;
- cumulativamente per ciascuna categoria, l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell'impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;
- per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura.
- l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:
- - della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
- - delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
- - se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria.
- - della ragione dell'inclusione nel consolidato degli enti o delle società se già non risulta dalle indicazioni richieste dalle lettere b) e c) del comma 1;
- della ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo;
- qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente (ad esclusione del primo esercizio di redazione del bilancio consolidato);
- l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:

a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, compresivi delle entrate esternalizzate;

b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;

c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni

6. Principio finale Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio ai Principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Appendice tecnica

Scarica il file

---

(214) L'applicazione del *decreto legislativo n. 130/2015* rende i bilanci degli enti strumentali in contabilità economico patrimoniale e delle società del gruppo non omogenei con i bilanci della capogruppo e degli enti strumentali in contabilità finanziaria. In particolare:

nello stato patrimoniale scompaiono azioni proprie (portate a diminuzione del patrimonio netto), conti d'ordine e aggi e disaggi di emissione;

i Costi di ricerca, sviluppo, pubblicità capitalizzati sono eliminati dalle immobilizzazioni;

sono presenti specifiche voci per i derivati attivi e passivi e per le operazioni intrattenute con le imprese sottoposte al controllo delle controllanti oltre che nel patrimonio netto una riserva per le operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi;

nel conto economico mancheranno gli oneri e i proventi straordinari e i componenti eccezionali sono spiegati nelle note al bilancio;

si dà evidenza dei rapporti con le imprese sottoposte al controllo del controllante nella parte finanziaria del conto economico (classe D) attraverso gli oneri e i proventi che derivano dalla valutazione al fair value dei derivati;

è presente una riserva di copertura nelle poste del patrimonio netto che rappresenta la riserva per la copertura del rischio di variazione dei flussi finanziari futuri;

non sono presenti i conti d'ordine, le informazioni sugli impegni e i rischi sono commentati analiticamente nelle note al bilancio;

il fair value è il criterio di base per la misurazione degli strumenti finanziari derivati, e continua ad essere vietato per la misurazione delle altre attività e passività, a meno che sia consentito da una specifica legge di rivalutazione;

l'avviamento si ammortizza in base alla vita utile. Nei rari casi in cui questa non è determinabile si ammortizza al massimo in dieci anni. E' concessa una deroga per i saldi del bilancio 2015. Ripristino di valore dell'avviamento: viene espressamente precisato il divieto di ripristino delle svalutazioni dell'avviamento;

i costi di sviluppo: si ammortizzano in base alla vita utile6616772_30.pdf. Nei rari casi in cui questa non è determinabile si ammortizzano al massimo in cinque anni;

è abrogato il criterio di valutazione costante per le attrezzature industriali e commerciali costantemente rinnovate e per le rimanenze.

(215) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. a), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* e modificato dall' *art. 2, comma 1, lett. da a) a r), Decreto 11 agosto 2017* , a decorrere dal 9 settembre 2017; per l'applicabilità di tale ultima disposizione, vedi l' *art. 2, comma 2, del medesimo Decreto 11 agosto 2017* . Successivamente, il presente allegato è stato così modificato dall' *art. 4, comma 1, Decreto*

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

29 agosto 2018 , a decorrere dal 14 settembre 2018, dall' *art. 5, comma 1, Decreto 1° marzo 2019* , a decorrere dal 26 marzo 2019, e dall' *art. 5, comma 1, lett. a) e b), Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere dal 16 settembre 2021.

Allegato 5/1 (216)

In vigore dal 12 settembre 2014
Determinazione del fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione 2015-2017 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui alla data del 1° gennaio 2015
Scarica il file

---

(216) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. b), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Allegato 5/2 (217)

In vigore dal 12 settembre 2014
Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui
Scarica il file

---

(217) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. b), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Allegato 6/1 (218)

In vigore dal 12 settembre 2014
Piano dei conti finanziario
Scarica il file

---

(218) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. c), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Per le modifiche al presente allegato vedi:
- l' *art. 4, comma 1, Decreto 20 maggio 2015* ;
- l' *art. 4, comma 1, lett. a), Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall' *art. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* ;
- l' *art. 3, comma 1, lett. a), nn. 1), 2) e 3), Decreto 4 agosto 2016* ; per la decorrenza di tale disposizione vedi l' *art. 3, comma 2, del medesimo Decreto 4 agosto 2016* ;
- l' *art. 3, comma 1, lett. a), Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017;
- l' *art. 3, commi 1, lett. a), e 2, Decreto 11 agosto 2017* , a decorrere dal 1° gennaio 2018, ai sensi di quanto disposto dall' *art. 3, comma 3, del medesimo Decreto 11 agosto 2017* ;
- l' *art. 5, commi 1, lett. a), e 2, Decreto 29 agosto 2018* , a decorrere dal 1° gennaio 2019;
- l' *art. 5, commi 1, lett. a), nn 1) e 2), e 2, Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 1° gennaio 2020;
- l' *art. 2, comma 1, Decreto 12 ottobre 2021* , a decorrere dal 1° gennaio 2022.

Allegato 6/2 (219)

In vigore dal 12 settembre 2014
Piano dei conti economico
Scarica il file

---

(219) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. c), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Per le modifiche al presente allegato vedi:

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- l' *art. 4, comma 1, lett. b), Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall' *art. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* ;
- l' *art. 3, comma 1, lett. a) e b), Decreto 30 marzo 2016* , a decorrere dal 22 aprile 2016;
- l' *art. 3, comma 1, lett. b), nn. 1), 2) e 3), Decreto 4 agosto 2016* ; per la decorrenza di tale ultima disposizione vedi l' *art. 3, comma 2, del medesimo Decreto 4 agosto 2016* ;
- l' *art. 3, comma 1, lett. b), nn. 1), 2) e 3), Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017;
- l' *art. 3, comma 1, lett. b), Decreto 11 agosto 2017* , a decorrere dal 1° gennaio 2018, ai sensi di quanto disposto dall' *art. 3, comma 3, del medesimo Decreto 11 agosto 2017* ;
- l' *art. 5, commi 1, lett. b), e 2, Decreto 29 agosto 2018* , a decorrere dal 1° gennaio 2019;
- l' *art. 5, commi 1, lett. b), nn 1) e 2), e 2, Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Allegato 6/3 (220)

In vigore dal 12 settembre 2014
Piano dei conti patrimoniale
Scarica il file

---

(220) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. c), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Per le modifiche al presente allegato vedi:
- l' *art. 4, comma 1, Decreto 20 maggio 2015* ;
- l' *art. 4, comma 1, lett. c), Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall'a *rt. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* ;
- l' *art. 3, commi 2 e 3, Decreto 30 marzo 2016* , a decorrere dal 22 aprile 2016;
- l' *art. 3, comma 1, lett. c), nn. 1), 2) e 3), Decreto 4 agosto 2016* ; per la decorrenza di tale ultima disposizione vedi l' *art. 3, comma 2, del medesimo Decreto 4 agosto 2016* ;
- l' *art. 3, comma 1, lett. c), nn. 1), 2) e 3), Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017;
- l' *art. 3, comma 1, lett. c), Decreto 11 agosto 2017* , a decorrere dal 1° gennaio 2018, ai sensi di quanto disposto dall' *art. 3, comma 3, del medesimo Decreto 11 agosto 2017* ;
- l' *art. 5, commi 1, lett. c), e 2, Decreto 29 agosto 2018* , a decorrere dal 1° gennaio 2019;
- l' *art. 5, commi 1, lett. c), n 1), e 2, Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 1° gennaio 2020;
- l' *art. 3, commi 1, lett. da a) a e), e 2, Decreto 7 settembre 2020* , a decorrere dal 1° gennaio 2021;
- l' *art. 6, comma 1, lett. a), b), c) e d), Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere dal 1° gennaio 2022, salvo quelli di cui alla lettera a), che entrano in vigore con riferimento alla data contabile del 31 dicembre 2021, nell'ambito delle scritture di assestamento dell'esercizio 2021, ai sensi di quanto disposto dall' *art. 6, comma 2, del medesimo Decreto 1 settembre 2021* .

Allegato 7 (221)

In vigore dal 12 settembre 2014
Codifica della transazione elementare
Scarica il file

---

(221) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. d), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Allegato 8/1 (222)

In vigore dal 12 settembre 2014
Allegato delibera di variazione del bilancio riportante i dati d'interesse del tesoriere
Scarica il file

---

(222) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. e), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

Allegato 8/2 (223)

In vigore dal 12 settembre 2014
Allegato delibera di variazione del fondo pluriennale vincolato
Scarica il file

---

(223) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. e), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Allegato 8/3 (224)

In vigore dal 12 settembre 2014
Allegato n... - Comunicazione al tesoriere degli aggiornamenti agli stanziamenti in esercizio o gestione provvisoria che rilevano solo ai fini del controllo del tesoriere
Scarica il file

---

(224) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. e), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Allegato 9 (225)

In vigore dal 22 aprile 2016
Bilancio di previsione
Scarica il file

---

(225) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. f), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* e, successivamente, così modificato dall' *art. 5, comma 1, Decreto 20 maggio 2015* e dall' *art. 4, comma 1, lett. a), b) e c), Decreto 30 marzo 2016* , a decorrere dal 22 aprile 2016; per l'applicazione di tale ultima disposizione vedi l' *art. 4, comma 3, del medesimo Decreto 30 marzo 2016* . Per ulteriori modifiche al presente allegato vedi:
- l' *art. 5, comma 1, lett. a), nn. 1), 2) e 3), b), nn. 1), 2) e 3), c), nn. 1), 2) e 3), d), nn. 1), 2), 3) e 4), e), f), nn. 1), 2) e 3), g) e h), Decreto 4 agosto 2016* ; per la decorrenza di tale disposizione vedi l' *art. 5, comma 2 del medesimo Decreto 4 agosto 2016* ;
- l' *art. 4, comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), b), c), nn. 1) e 2), d) ed e), Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017;
- l' *art. 6, comma 1, lett. da a) a x), Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 23 agosto 2019; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 6, comma 2, del medesimo Decreto 1° agosto 2019* ;
- l' *art. 4, comma 1, lett. a) e b), Decreto 7 settembre 2020* , a decorrere dal 2 ottobre 2020; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 4, comma 2, del medesimo Decreto 7 settembre 2020* ;
- l' *art. 7, comma 1, lett. a) e b), Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere dal 16 settembre 2021; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 7, comma 2, del medesimo Decreto 1 settembre 2021* ;
- l' *art. 3, comma 1, Decreto 12 ottobre 2021* a decorrere dal 4 novembre 2021; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 3, comma 2, del medesimo Decreto 12 ottobre 2021* .

Allegato 10 (226)

In vigore dal 12 settembre 2014
Rendiconto della gestione
Scarica il file

---

(226) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. g), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Per le modifiche al presente allegato vedi:
- l' *art. 6, comma 1, lett. a), b) e c), Decreto 20 maggio 2015* ;

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

- l' *art. 6, commi 1 e 2, Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall' *art. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* ;
- l' *art. 5, comma 1, Decreto 30 marzo 2016* , a decorrere dal 22 aprile 2016; per l'applicazione di tale disposizione vedi l' *art. 5, comma 3, del medesimo Decreto 30 marzo 2016* ;
- l' *art. 6, comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), b), c), nn. 1), 2) e 3), d), nn. 1), 2), 3) e 4), e), f), g), h), i), j), k) e l), Decreto 4 agosto 2016* ; per la decorrenza di tale ultima disposizione vedi l' *art. 6, comma 2 del medesimo Decreto 4 agosto 2016* ;
- l' *art. 5, comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), b), nn. 1) e 2), c), nn. 1) e 2), d), nn. 1) e 2), e), nn. 1) e 2), f), nn. 1) e 2), g), h), i), j) e k), Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017; per l'entrata in vigore degli aggiornamenti di cui alle citate lettere g), h), j) e k) vedi l' *art. 5, comma 2, del medesimo Decreto 18 maggio 2017* ;
- l' *art. 7, comma 1, lett. da a) a k), Decreto 1° agosto 2019* , a decorrere dal 23 agosto 2019; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 7, comma 2, del medesimo Decreto 1° agosto 2019* ;
- l' *art. 5, comma 1, lett. da a) a h), Decreto 7 settembre 2020* , a decorrere dal 2 ottobre 2020; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 5, comma 2, del medesimo Decreto 7 settembre 2020* ;
- l' *art. 8, comma 1, lett. a), b), c) e d), Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere 16 settembre 2021; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 8, comma 2, del medesimo Decreto 1 settembre 2021* ;
- l' *art. 4, comma 1, Decreto 12 ottobre 2021* , a decorrere dal 4 novembre 2021; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 4, comma 2, del medesimo Decreto 12 ottobre 2021* ;
- l' *art. 4, comma 1, lett. a) e b), Decreto 2 agosto 2022* , a decorrere dal 18 agosto 2022; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 4, comma 2, del medesimo Decreto 2 agosto 2022* .

Allegato 11 (227)

In vigore dal 12 settembre 2014
Schema di bilancio consolidato
Scarica il file

---

(227) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. h), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Per le modifiche al presente allegato vedi:
- l' *art. 4, comma 1, lett. da a) a c), Decreto 11 agosto 2017* , a decorrere dal 9 settembre 2017; per l'applicabilità di tale ultima disposizione, vedi l' *art. 4, comma 2, del medesimo Decreto 11 agosto 2017* ;
- l' *art. 9, comma 1, lett. a) e b), Decreto 1 settembre 2021* , a decorrere 16 settembre 2021; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 9, comma 2, del medesimo Decreto 1 settembre 2021* .

Allegato 12 (228)

In vigore dal 12 settembre 2014
Allegati al Documento tecnico di accompagnamento per le regioni e al Piano esecutivo di gestione per gli enti locali
Scarica il file

---

(228) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. i), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Per le modifiche al presente allegato vedi:
- l' *art. 7, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall' *art. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* ;
- l' *art. 6, comma 1, Decreto 30 marzo 2016* , a decorrere dal 22 aprile 2016;
- l' *art. 7, comma 1, Decreto 4 agosto 2016* , a decorrere dal 23 agosto 2016;
- l' *art. 6, comma 1, Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017;
- l' *art. 5, comma 1, Decreto 11 agosto 2017* , a decorrere dal 9 settembre 2017.

Allegato 13 (229)

In vigore dal 12 settembre 2014
Elenco delle entrate per titoli, tipologie e categorie
Scarica il file

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

(229) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. l), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Per le modifiche al presente allegato vedi:
- l' *art. 5, comma 1, lett. a) e b), Decreto 1° dicembre 2015* , a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai sensi di quanto disposto dall' *art. 8, comma 1, del medesimo Decreto 1° dicembre 2015* ; per l'applicazione di tale disposizione vedi lo stesso *art. 8, comma 1, Decreto 1° dicembre 2015* ;
- l' *art. 7, commi 1, lett. a) e b), e 2, lett. a), b) e c), Decreto 30 marzo 2016* , a decorrere dal 22 aprile 2016;
- l' *art. 7, comma 1, lett. a) e b), Decreto 18 maggio 2017* , a decorrere dal 2 giugno 2017;
- l' *art. 6, comma 1, Decreto 11 agosto 2017* , a decorrere dal 9 settembre 2017.

Allegato 14 (230)

In vigore dal 12 settembre 2014
Elenco delle missioni, programmi, macroaggregati e titoli di spesa
Scarica il file

---

(230) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. m), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* . Per le modifiche al presente allegato vedi l' *art. 7, comma 1, lett. a) e b), Decreto 20 maggio 2015* e, successivamente, l' *art. 4, comma 1, Decreto 4 agosto 2016* , a decorrere dal 23 agosto 2016.

Allegato 15 (231)

In vigore dal 12 settembre 2014
Enti non sanitari - Prospetto di ripartizione della spesa per Missioni-Programmi - COFOG e SIOPE
Scarica il file

---

(231) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. n), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Allegato 16 (232)

In vigore dal 12 settembre 2014
Enti sanitari - Prospetto di ripartizione della spesa per Missioni-Programmi - COFOG
Scarica il file

---

(232) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. o), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* .

Allegato 17 (233)

In vigore dal 12 settembre 2014
Conto del tesoriere
Scarica il file

---

(233) Allegato aggiunto dall' *art. 2, comma 2, lett. p), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126* e, successivamente, così modificato dall' *art. 8, comma 1, Decreto 20 maggio 2015* . Per ulteriori modifiche aglli allegati 17/1 e 17/2 vedi l' *art. 6, comma 1, lett. a) e b), Decreto 7 settembre 2020* , a decorrere dal 2 ottobre 2020; per l'applicabilità di tale disposizione vedi l' *art. 6, comma 2, del medesimo Decreto 7 settembre 2020* .

Copyright 2023 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati