

# **BILANCIO ARMONIZZATO**

---

## **ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI NEGLI ENTI LOCALI**

## **AGGIORNAMENTO SUI PRINCIPI CONTABILI E COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE**

CREMONA 26/29 OTTOBRE 2015

# AVVIO CONTABILITA' ARMONIZZATA

---

Nel corso del 2015 la generalità degli enti locali ha dovuto cimentarsi con la fondamentale novità rappresentata dal cambiamento dell'ordinamento finanziario e contabile, che porta all'introduzione della contabilità armonizzata prevista dal Dlgs. 118/2011 come modificato successivamente dal Dlgs. 126/2014, ma in modo graduale.

Da sottolineare l'obbligo, in questa fase intermedia, di redigere un duplice schema di bilancio:

- Quello secondo il vecchio DPR 194/1996 con funzione autorizzatoria
- Quello secondo i nuovi schemi di bilancio come indicato dal Dlgs. 118/2011 per tipologie di entrata e missioni e programmi di spesa, a soli fini conoscitivi.

che ha comportato la necessità di una riclassificazione di tutti i capitoli, attraverso un'operazione molto complessa che ovviamente servirà nel 2016 quando scatterà l'obbligo dell'applicazione a regime di questo nuovo schema contabile, fatta eccezione per gli enti fino a 5.000 abitanti per i quali sarà possibile rinviare l'applicazione della contabilità economico patrimoniale al 2017.

# AVVIO CONTABILITA' ARMONIZZATA

---

## Competenza potenziata

L'aspetto più problematico è stato indubbiamente l'applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata che ha rivoluzionato i concetti di accertamento ed impegno ai fini dell'individuazione dell'esercizio di imputazione che ha inciso sia sul piano meramente gestionale, sia sul piano della programmazione di bilancio, considerato che la definizione degli stanziamenti nel documento previsionale 2015/2017 doveva avvenire seguendo tale nuova impostazione.

# AVVIO CONTABILITA' ARMONIZZATA

---

## Riaccertamento straordinario dei residui

Questa operazione ha rappresentato il fondamentale banco di prova per l'applicazione dei nuovi concetti gestionali in quanto l'ente ha dovuto provvedere ad adeguare la propria contabilità al principio della competenza finanziaria «potenziata».

L'operazione di accertamento ha consistito:

- 1) nel mantenere a residuo attivo le entrate accertate ed esigibili nel 2014 ma non incassate
- 2) nel mantenere a residuo passivo le spese impegnate ed esigibili nel 2014, ma non pagate.
- 3) nella reimputazione dei residui attivi e passivi corrispondenti ad obbligazioni perfezionate ma non esigibili nel 2014, agli esercizi in cui si è previsto diventeranno esigibili.

Per ciascun residuo reimputato dovevano essere indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile

- 4) nella cancellazione dei residui attivi e passivi non corrispondenti ad obbligazioni perfezionate alla data del 31 dicembre 2014.

# AVVIO CONTABILITA' ARMONIZZATA

---

Al termine di tale operazione è stato poi necessario attivare il nuovo istituto definito «fondo pluriennale vincolato» indispensabile per il mantenimento dell'equilibri di bilancio, nonché il «fondo crediti di dubbia esigibilità» da determinarsi in riferimento ai residui attivi rimasti tali alla fine del 2014, con modalità totalmente diverse da quelle previste per il precedente

Nell'applicazione concreta dei nuovi adempimenti sono emerse alcune difficoltà operative che hanno comportato la necessità di correzioni apportate da due decreti ministeriali di aggiornamento, uno già emanato il 20 maggio scorso ed uno in corso di emanazione.

# AVVIO CONTABILITA' ARMONIZZATA

---

Da non dimenticare, infine, l'ultimo «teoricamente» fondamentale adempimento cui occorre provvedere entro il prossimo 31 dicembre rappresentato dal documento unico di programmazione (DUP) con riferimento alla programmazione riguardante il triennio 2016/2018, al fine di tracciare le linee strategiche ed operative di cui si dovrebbe tener conto nella predisposizione del prossimo bilancio.

A questo punto appare opportuno un ripasso della normativa, alla luce sia degli aggiustamenti apportati, sia dell'esperienza del primo anno di attivazione del nuovo sistema contabile, con particolare riferimento ai nuovi istituti cui ci si è dovuti attenere ancorché in presenza del vecchio schema di bilancio.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## NORMA GENERALE

Le transazioni, cioè ogni evento o azione che determina la creazione di debiti e crediti, possono essere **monetarie o non monetarie** (trasferimenti o conferimenti di beni, permute, ecc.). Non sono considerate transazioni le calamità naturali, il furto.

Sulla base del principio dell'integrità del bilancio anche le transazioni non monetarie devono essere rilevate contabilmente attraverso 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.

Il principio dell'integrità del bilancio **è derogato** solo nei casi previsti espressamente 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".

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

Le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nel momento in cui le stesse sorgono, ma con imputazione all'esercizio **in cui vengono a scadenza**.

Differenza fra vecchio e nuovo sistema contabile.

Nel vecchio la registrazione e l'imputazione avveniva con la nascita dell'obbligazione attiva o passiva.

Nel nuovo la registrazione avviene con la nascita dell'obbligazione attiva o passiva ma l'imputazione è effettuata nell'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza cioè è esigibile.

Un credito o debito **è esigibile** quando non vi è alcun ostacolo alla sua riscossione o pagamento ed è possibile, quindi, pretenderne l'adempimento.

Pertanto viene esclusa la possibilità di imputare in un esercizio finanziario entrate che scadono in esercizi futuri e spese per le quali non sia ancora venuta a scadere la relativa obbligazione giuridica.



# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## MODALITA' DI ACCERTAMENTO ED IMPUTAZIONE DELLE ENTRATE

In termini operativi il criterio di esigibilità è declinato in **criteri di imputazione differenziati** in funzione della tipologia di entrata e di spesa.

È fondamentale ricordare che l'imputazione di una entrata non viene influenzato dalla situazione di eventuali impegni di spesa collegati a ciascuna entrata.

*In deroga alla norma generale, 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.*

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Le principali voci di entrata da tenere sotto controllo sono:

### Entrate tributarie

A) Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione (IMU e imposta di soggiorno) da parte dei contribuenti sono imputate:

- sulla base delle riscossioni riferibili all'anno precedente, effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto
- nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale (tale procedura si applica riguardo all'add.le comunale IRPEF)

La componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di tale stima 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.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

B) Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico (TARES, TARSU, TOSAP) sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi i ruoli o 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).

**N.B.** L'emissione di ruoli coattivi, in quanto relativi ad entrate già accertate, non comporta l'accertamento di nuove entrate.

Sono accertate per cassa le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse in assenza di emissione del ruolo.

C) 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.

D) Nel caso di avvisi di accertamento riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile, si procede ad imputare l'entrata quando l'avviso diventa definitivo (dopo 60 gg.). 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" (**occorre, pertanto, cercare di anticipare i tempi di notifica**)

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

E) Le entrate tributarie riscosse attraverso il bilancio dello Stato (fondo di solidarietà comunale) 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.

F) Nel caso di rateizzazione di entrate proprie l'accertamento è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la **scadenza dell'ultima rata non sia fissata oltre** la fine dell'esercizio successivo.

Diversamente le entrate vengono imputate agli esercizi in cui le rate vengono incassate.

Gli interessi attivi relativi alla rateizzazione devono essere imputati contemporaneamente alle entrate cui si riferiscono.

*I ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio, sono accertati per cassa fino al loro esaurimento. E', tuttavia, opportuno, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni finanziarie dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale*

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Trasferimenti – contributi

### A) trasferimenti e contributi provenienti da altre amministrazioni pubbliche:

L'accertamento avviene nell'esercizio in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del trasferimento.

Nel caso in cui l'atto amministrativo dell'ente concedente preveda espressamente le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'accertamento è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. A tal fine ogni amministrazione pubblica deve darne comunicazione ai destinatari.

Per le erogazioni effettuate dal Ministero dell'interno agli enti locali, il rispetto di tale principio viene assicurato attraverso la divulgazione degli importi delle relative spettanze sul sito internet istituzionale, strumento che può essere adottato anche dagli altri Enti.

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

### **Contributi derivanti dall'Unione Europea**

Sono imputati negli esercizi in cui l'ente ha programmato di eseguire la spesa correlata ai contributi medesimi.

L'eventuale erogazione di acconti è imputata all'esercizio in cui è incassato l'acconto.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## B) Contributi a rendicontazione

1) Ente concedente ed ente beneficiario **adottano** il principio della competenza finanziaria potenziata:

- l'ente erogante è tenuto ad impegnare l'intera spesa prevista nella delibera, con imputazione agli esercizi in cui si prevede la realizzazione delle spese da parte dell'ente beneficiario. L'individuazione degli esercizi cui imputare la spesa per trasferimenti è effettuata sulla base dei programmi presentati dagli enti beneficiari del contributo;
- l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni

2) Ente concedente **non adotta** il 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 realizzare 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

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Sanzioni per violazione al codice della strada

L'accertamento delle sanzioni non può più avvenire per cassa ma alla data di notifica del verbale (non quindi alla data della violazione), il quale rende l'obbligazione esigibile.

Attenzione al problema derivante dalla possibilità del trasgressore di pagare entro 5 giorni con lo sconto del 30%.

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;

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

Trattandosi di entrate avente in toto o parzialmente vincolo di destinazione, sono necessarie verifiche periodiche i cui termini sono stabiliti dall'ente, oltre, naturalmente, in sede di verifica degli equilibri di bilancio e di assestamento del bilancio in cui la verifica è obbligatoria.

Riguardo al rispetto dei vincoli di destinazione, la somma da destinare è costituita dal totale delle previsioni di entrata al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità previsto e delle spese previste per compenso al concessionario.

In corso di gestione, a seguito delle suddette verifiche, oltre che all'adeguamento del relativo fondo crediti di dubbia esigibilità in riferimento ai nuovi stanziamenti, si deve provvedere ad adeguare la delibera di Giunta che stabilisce la destinazione della parte vincolata.



# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Permessi di costruire

L'obbligazione per i permessi di costruire è articolata in due quote:

- la prima (oneri di urbanizzazione) è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, anche con possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione); essa è pertanto accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso
- la seconda (costo di costruzione) è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori ma imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Modifiche apportate dal DM 20.5.2015

- Le entrate concernenti i permessi di costruire destinati al finanziamento delle opere a scomputo, 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).

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Estinzione anticipata o rinegoziazione debito

Nel caso di prestiti della Cassa Depositi e prestiti resi immediatamente disponibili in un apposito conto intestato all'ente, contabilizzati secondo le nuove modalità, 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.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Anticipazione di cassa

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle stesse devono essere registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate; pertanto 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

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Accollo di un debito di terzi

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.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## MODALITA' DI IMPEGNO ED IMPUTAZIONE DELLE SPESE

In base al nuovo principio contabile «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 medesima diventa esigibile» e obbligazioni giuridiche perfezionate sono

Pertanto, pur se con l'assunzione della determina si deve prenotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili

**Diventa, pertanto, indispensabile indicare nell'impegno la presunta scadenza dell'obbligazione**

In sede di chiusura le prenotazioni alle quali non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute, sono considerate economie di bilancio e, quindi, cancellate.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

Le principali voci di spesa da tenere sotto controllo sono:

## Spesa per acquisto beni e servizi

La spesa è imputata nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione, purché le fatture pervengano 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.

Nel caso di contratti di affitto, e di somministrazione e altre forniture periodiche ultrannuali, l'imputazione avviene negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi avvenuta.

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.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Gestione IVA (reverse charge)

Le spese (effettuate nell'ambito di attività commerciali) soggette al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), sono registrate come segue:

- la spesa concernente l'acquisizione di beni o di servizi è impegnata per l'importo comprensivo di IVA;
- 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)*»;
- emissione di un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA con contestuale emissione di reversale per importo pari all'IVA;
- la fattura sarà registrata nei relativi registri sia in entrata che in uscita.
- 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.



# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Trattamento accessorio e premiante

Il relativo importo viene impegnato nello stesso esercizio in cui si costituisce, ma è imputato contabilmente agli esercizi in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili.

Poiché la quota variabile legata al conseguimento degli obiettivi viene obbligatoriamente pagata nell'anno successivo alla costituzione del fondo, tale quota sarà imputata allo stesso e finanziata con il FPV di pari importo

Se alla fine dell'esercizio non è ancora avvenuta la 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 **si considerano vincolate**. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono **nella quota vincolata del risultato di amministrazione**, immediatamente utilizzabili anche nel corso dell'esercizio provvisorio.

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**.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

Il relativo importo viene impegnato nello stesso esercizio in cui si costituisce, ma è imputato contabilmente agli esercizi in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili.

## BILANCIO 2015

	spesa
	Stanziamiento trattamento accessorio e premiante 100
	Costituzione trattamento accessorio Impegno 100
	Sottoscrizione contrattazione integrativa Imputazione quota erogabile nell'esercizio 60 quota erogabile nel 2016 <b>FPV 40</b>

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Incarichi legali

Gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato.

In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui, 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.**

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.

.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Contenzioso

Nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in riferimento al quale esistano alte probabilità di soccombere o, in presenza 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 a stanziare, mediante la costituzione di **un apposito fondo rischi** le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, che, a fine esercizio, confluiranno nel **risultato di amministrazione vincolato** alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

Il **fondo rischi** non deve essere costituito qualora il contenzioso nasca con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, nel qual caso si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. Ovviamente anche tale impegno alla fine dell'esercizio confluirà nel risultato di amministrazione vincolato.

**L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti.**

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## 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 accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del ....". Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, confluisce risultato di amministrazione vincolato, immediatamente utilizzabile.

## Spese di investimento

Le spese d'investimento sono imputate negli esercizi del bilancio pluriennale in cui scadono le singole obbligazioni passive, sulla base dei relativi **cronoprogrammi** di spesa, mentre la copertura finanziaria deve sussistere fin dal momento dell'attivazione del primo impegno con riferimento all'importo complessivo dell'investimento.

Con i nuovi principi contabili non potranno esserci più i cosiddetti **impegni di stanziamento**.

# PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

---

## Servizi per conto di terzi e partite di giro

Le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, sono registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile

(in deroga al principio della competenza finanziaria potenziata)

Da tener conto che 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

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

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.

Il FPV riguarda prevalentemente le spese in conto capitale

Il FPV può essere destinato a garantire anche la copertura **di spese correnti** solo se correlate ad entrate aventi vincolo di destinazione esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa, nonché, in deroga al principio generale, **del fondo per la produttività del personale e delle spese per incarichi a legali esterni all'ente.**

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

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

## Spese correnti

Possiamo dividere le spese correnti in due macro gruppi:

- spese correnti finanziate da entrate non vincolate (Imu, Addizionale Irpef, Fondo di solidarietà, Tasi, Tosap / Cosap, Imposta pubblicità, Canoni, Fitti, Tariffe, altro) **la cui obbligazione giuridica è già stata perfezionata in precedenza (stipendi, quote ammortamento mutui, indennità amministratori e altri organi istituzionali, fitti passivi, utenze) o che deve perfezionarsi nel corso dell'esercizio**
- spese correnti finanziate da entrate vincolate (trasferimenti regionali di parte corrente, quota violazione sanzioni codice della strada, altri vincoli specifici derivanti da legge o trasferimenti)



# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Facciamo un esempio.

Nel mese di aprile 2015 viene aggiudicato ad un geologo lo studio su un terreno per € 20.000. La domanda da farsi se la prestazione avverrà tutta nell'anno oppure anche in parte nel 2016.

- Se la risposta è la prima, si provvederà nella determina ad impegnare e imputare l'intera somma di 20.000 euro all'esercizio 2015
- Se la risposta è la seconda, si provvederà nella determina ad impegnare la somma di 20.000 euro all'esercizio 2015 in quanto l'obbligazione si perfeziona giuridicamente in tale anno, ma l'imputazione avverrà per 13.000 euro all'esercizio 2015 e per 7.000 euro all'esercizio 2016 in riferimento al momento di esigibilità del debito

**Ovviamente il suddetto riparto deve essere specificato nel disciplinare di incarico riguardo ai tempi della prestazione.**

A questo punto diventa importante la natura dell'entrata che finanzia tale spesa.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Supponiamo che il finanziamento sia rappresentato da un trasferimento regionale per € 20.000 destinato a interventi in ambito ambientale,

Nel bilancio 2015 si avrà inizialmente in entrata uno stanziamento di € 20.000 e in spesa uno stanziamento di € 20.000.

Nel corso dell'esercizio l'entrata viene interamente incassata.

In sede di aggiudicazione, invece, sulla base del disciplinare di incarico, si prevede che la prestazione avvenga nell'esercizio 2015 per € 13.000 e nell'esercizio 2016 per € 7.000.

Si provvederà, quindi, a registrare l'impegno per € 20.000, imputandolo per € 13.000 all'esercizio 2015 e per € 7.000 all'esercizio 2016.

Si avrà quindi:

2015

Entrata: Trasferimento Regionale € 20.000

Spesa: Acquisto beni e servizi € 13.000

Fondo pluriennale vincolato € 7.000

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Se nel 2015 l'esigibilità della spesa diventasse € 16.000, la Giunta (oppure il responsabile finanziario se autorizzato dal regolamento di contabilità) dovrebbe effettuare variazione del fondo pluriennale vincolato e quindi anche variazione di bilancio (non occorre variazione di consiglio comunale) e spostare € 3.000 sul capitolo impegnabile (il capitolo fondo pluriennale vincolato non è impegnabile ma rappresenta solo "risorse parcheggiate"), con contestuale riduzione di FPV.

Si avrà quindi:

Entrata: Trasferimento Regionale € 20.000

Spesa: Acquisto beni e servizi € 16.000

Fondo pluriennale vincolato € 4.000

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Se poi a fine anno, in occasione riaccertamento ordinario dei residui risultasse che la spesa è diventata esigibile solo per € 15.000, si provvederà, con delibera di Giunta, a spostare € 1.000 dal 2015 al 2016, riducendo il capitolo di gestione e incrementando il fondo pluriennale vincolato.

Diventerà:

2015

Entrata: Trasferimento regionale € 20.000

Spesa: Acquisto beni e servizi € 15.000

Fondo pluriennale vincolato € 5.000

2016

Entrata: Appl. Fondo pluriennale vincolato € 5.000

Spesa: Acquisto beni e servizi € 5.000

Se fosse necessario pagare il fornitore nel 2016 prima del riaccertamento ordinario dei residui, tale operazione di “spostamento” sarà effettuata dal responsabile finanziario con riaccertamento parziale, chiedendo parere all’organo di revisione, come previsto dal principio contabile di competenza finanziaria potenziata.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Supponiamo, ora, che il finanziamento sia rappresentato, invece, da un'entrata libera; in questo caso la parte rinviata all'esercizio 2016 dovrà essere finanziata con risorse del 2016 non essendo possibile allocare € 7.000 a fondo vincolato pluriennale 2015.

**ATTENZIONE:** le risorse del 2016 per € 7.000 non potranno essere distolte per altro.

Se nel 2015 l'esigibilità della spesa diventasse € 16.000, occorrerà effettuare apposita variazione, che sarà di competenza:

- del Consiglio comunale se i 3.000 euro fossero finanziati da maggiori entrate;
- della Giunta se si facesse solo una variazione compensativa all'interno del titolo 1°

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Se poi a fine anno, in sede di riaccertamento ordinario dei residui, risultasse che la spesa è diventata esigibile solo per € 15.000 si provvederà, dopo il riaccertamento ordinario dei residui, con delibera di Giunta, a spostare € 1.000 dal 2015 al 2016, mediante accantonamento a fondo pluriennale vincolato e successiva applicazione all'esercizio successivo in deroga al principio generale.

Anche in questo caso, se risultasse, poi, necessario pagare il fornitore nel 2016 prima del riaccertamento ordinario dei residui, tale operazione di “spostamento” sarà effettuata dal responsabile finanziario con riaccertamento parziale, chiedendo parere all'organo di revisione.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Come mai si utilizza il Fondo pluriennale vincolato anche se si tratta di spese finanziate da entrate correnti libere e non vincolate?

La risposta si trova nella FAQ n. 28 del MEF, pubblicata sul sito Arconet.

**Art. 3 comma 4 Dlgs 118/2011**, modificato da Dlgs 126/2014:

*«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.*

*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 e' 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»***

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

La normativa quindi in sede di riaccertamento ordinario dei residui non distingue le spese finanziate da entrate vincolate dalle spese finanziate da entrate libere, limitandosi a sostenere che la parte di impegno imputato sull'anno precedente si reiscrive sull'anno successivo, finanziandolo comunque con le risorse dell'anno precedente, **fatte confluire nel fondo pluriennale vincolato.**



# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Consideriamo ora la stessa spesa finanziata da entrate non vincolate, senza che siano previsti nel disciplinare di incarico i termini di esecuzione della prestazione. In questo caso, considerando il disposto dell'art. 183 comma 6 Tuel (*“non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali”*), la spesa dovrà, comunque, essere imputata all'esercizio in cui avviene l'aggiudicazione.

Quindi:

2015

Entrata: Entrate correnti di competenza € 20.000

Spesa: Acquisto beni e servizi € 20.000

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

A fine esercizio, le prestazioni ricevute ammontano a € 15.000 di cui € 9.000 fatturate e pagate e € 6.000 da fatturare.

Ne consegue:

Entrate correnti di competenza € 20.000

Spesa:

Acquisto beni e servizi € 20.000 Impegno giuridico

Esigibilità € 15.000 di cui € 9.000 fatturato e pagato ed € 6.000 da fatturare

Residuo passivo € 6.000 da pagare

A fine 2015, **solo** se la prestazione è terminata, l'importo pari ad € 5.000 rappresenta un'economia e confluisce nel risultato di amministrazione disponibile.

Qualora, invece, la prestazione aggiudicata e imputata nel 2015 continuasse nell'anno successivo, si effettuerà la reiscrizione dell'impegno sul 2016, utilizzando le risorse del 2015 inutilizzate, pari a € 5.000, accantonate sul fondo pluriennale vincolato.

Questa operazione può essere effettuata solo in sede di riaccertamento ordinario dei residui, nei primi mesi del 2016.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Diventa:

2015

Entrate correnti di competenza € 20.000

Spesa:

Acquisto beni e servizi € 20.000 Impegno giuridico

Esigibilità € 15.000 di cui € 9.000 fatturato e pagato ed € 6.000 da fatturare e, quindi, da pagare

Fondo pluriennale vincolato € 5.000 accantonamento

2016 Entrata

Entrata: Appl. Fondo pluriennale vincolato € 5.000

Spesa : acquisto beni e servizi € 5.000

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

## Spesa in c/capitale

La copertura finanziaria delle spese di investimento, ancorché la loro realizzazione sia prevista in più esercizi, deve avvenire fin dal momento dell'attivazione del primo impegno - con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento.

Le spese di investimento sono imputate negli esercizi in cui scadono, cioè sono esigibili, le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, **sulla base del relativo cronoprogramma.**

Nel corso della gestione l'andamento della spesa potrebbe essere diverso rispetto al cronoprogramma.

In questo caso è necessario:

- aggiornare il cronoprogramma della spesa
- effettuare le corrispondenti variazioni tra i capitoli di spesa ed il “fondo pluriennale vincolato” nel bilancio di previsione relativo all'esercizio in corso ed, eventualmente, nei due successivi.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Il fondo pluriennale vincolato (FPV) è costituito da due componenti distinte.

## 1) Componente previsionale

È la quota di fondo che deriva dalle risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio destinata a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio ma con imputazione negli anni successivi.

All'interno di questa fattispecie si distingue tra:

- investimenti già definiti nel loro cronoprogramma
- investimenti in corso di definizione (non definiti tempi)

## 2) Componente che deriva dalla gestione degli esercizi precedenti

- La quota di risorse accertate ed imputate negli esercizi precedenti che costituiscono la copertura di spese già impegnate e imputate agli esercizi successivi.

Tale quota nel 2016 sarà, quindi, costituita oltre che dalla relativa quota già prevista nel bilancio 2015 ritenuta esigibile nel 2016, anche dall'importo determinato in occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di entrate o spese che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla loro registrazione, risultano non esigibili nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Ciò comporta la necessità, sulla base di quanto prevede il nuovo principio contabile, di effettuare variazioni agli stanziamenti di spesa intestati ai fondi pluriennali vincolati del bilancio sia dell'esercizio precedente, sia dell'esercizio successivo anche se il bilancio non è ancora approvato. Tali variazioni saranno effettuate con atto di Giunta entro il termine previsto per l'approvazione del conto consuntivo

Nel Bilancio viene inserito separatamente:

- Fondo pluriennale vincolato di parte corrente
- Fondo pluriennale vincolato in c/capitale

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Allegato b) - Fondo pluriennale vincolato

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

MISSIONI E PROGRAMMI	Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio N-1	Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio N	Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio N-1, non destinata ad essere utilizzata nell'esercizio N e rinviata all'esercizio N+1 e successivi	Spese che si prevede di impegnare nell'esercizio N, con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato con imputazione agli esercizi:				Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio N
				N+1	N+2	Anni successivi	Imputazione non ancora definita	
	(a)	(b)	(c) = (a) - (b)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h) = (c)+(d)+(e)+(f)+(g)
<b>11 MISSIONE 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione</b>								
11 Organi istituzionali	0	0	0	0	0	0	0	0
12 Segreteria generale	0	0	0	0	0	0	0	0
13 Gestione economica, finanziaria, programmazione e provveditorato	0	0	0	0	0	0	0	0
14 Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali	0	0	0	0	0	0	0	0
15 Gestione dei beni demaniali e patrimoniali	0	0	0	0	0	0	0	0
16 Ufficio tecnico	0	0	0	0	0	0	0	0
17 Elezioni e consultazioni popolari - Anagrafe e stato civile	0	0	0	0	0	0	0	0
18 Statistica e sistemi informativi	0	0	0	0	0	0	0	0
19 Assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali	0	0	0	0	0	0	0	0
10 Risorse umane	0	0	0	0	0	0	0	0
11 Altri servizi generali	0	0	0	0	0	0	0	0
Politica regionale unitaria per i servizi istituzionali, generali e di gestione (solo per le Regioni)	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTALE MISSIONE 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

# FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

---

Nel corso dell'esercizio, la cancellazione di un impegno finanziato dal fondo pluriennale vincolato comporta la necessità di procedere alla contestuale dichiarazione di indisponibilità di una corrispondente quota del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata che deve essere ridotto in occasione del rendiconto, con corrispondente liberazione delle risorse a favore del risultato di amministrazione che sarà considerato disponibile o vincolato in riferimento alla natura dell'entrata che finanziava la spesa



# Incidenza del FPV sul patto di stabilità

---

Il “Fondo pluriennale vincolato” incide sul saldo finanziario di competenza mista del patto di stabilità **solo per la parte corrente**.

L’ammontare degli accertamenti di parte corrente considerato ai fini del saldo espresso in termini di competenza mista è incrementato dell’importo definitivo del “fondo pluriennale vincolato” di parte corrente iscritto tra le entrate del bilancio di previsione ridotto dell’importo definitivo del “fondo pluriennale vincolato” di parte corrente iscritto fra le spese dello stesso bilancio di previsione.

Quindi:

**ACCERTAMENTI CORRENTI ANNO 2015 VALIDI PER IL PATTO**

**+**

**FPV DI PARTE CORRENTE (previsioni definitive di entrata)**

**meno**

**FPV DI PARTE CORRENTE (previsioni definitive di spesa)**

**=**

**ACCERTAMENTI CORRENTI 2015**

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

Il base a quanto disposto dal principio contabile riguardante la competenza finanziaria potenziata in relazione ai crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio deve essere effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità che non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce, alla fine dell'esercizio, nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

## A COSA SERVE?

Tale fondo ha la funzione di evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio.

Sostanzialmente un fondo di garanzia che i nuovi bilanci impongono di costruire in misura proporzionale alla possibile mancata riscossione delle entrate proprie.

Pertanto in occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione.

**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.**

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

Da tener presente che non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità:

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

Per ciascuna delle categorie individuate occorre calcolare **la media del rapporto tra incassi in c/competenza e in c/residui e gli accertamenti degli ultimi 5 esercizi.**

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.

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

Gli enti che negli ultimi tre esercizi abbiano formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione (ad esempio attraverso la l'istituzione di unità organizzative specificatamente dedicate o l'avvio di procedure di riscossione più efficace come l'ingiunzione piuttosto che i ruoli), possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità facendo riferimento ai risultati di tali tre esercizi (possibilità confermata dall'aggiornamento avvenuto con il D.M. 20.5.2015)

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

La media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:

1) media semplice

2) rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi:

- 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente;

- 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;

3) 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

- 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Il fondo è determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate considerate, una percentuale pari al complemento a 100 delle medie determinate.

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

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

Dal 2° anno di applicazione la media è calcolata facendo riferimento al rapporto fra incassi (in c/competenza e in c/residui) e 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

Per le entrate accertate per cassa, si calcola la media facendo riferimento ai 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, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base della media, **calcolata come media semplice**, dei rapporti fra incassi in c/competenza e accertamenti nel quinquennio precedente.

Ovviamente, per la consistente influenza che il fondo ha sulla possibilità di spesa dell'ente, saranno necessari continui aggiustamenti in corso di esercizio.

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

Con la legge di stabilità per il 2015 è stata prevista la possibilità di stanziare nel 2015 una quota pari almeno al 36% per gli enti che non avevano in precedenza aderito alla sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio dovrà essere pari almeno al 55%, nel 2017 pari almeno al 70%, nel 2018 pari almeno all'85%.

Dal 2019 l'accantonamento al fondo dovrà essere effettuato per l'intero importo.

In sede di rendiconto deve essere verificata la congruità del fondo risultato alla fine dell'esercizio provvedendo:

- a) a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate, l'importo complessivo dei residui risultante alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario
- b) a calcolare, in riferimento a ciascuna entrata, 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
- c) ad applicare all'importo complessivo dei residui finali una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b).

# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

Inizialmente era stabilito che, **fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente dovesse accantonare nel risultato di amministrazione l'intero importo del fondo così determinato.**

Tale disposizione è stata modificata dal D.M. 20.5.2015 con il quale è stato previsto che **per gli esercizi 2015/2018** 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 accantonato 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'utilizzo di tale facoltà, non obbligatoria, è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019.



# FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

---

## Come si finanzia il fondo?

Sicuramente non con:

- l'avanzo di amministrazione libero del precedente esercizio
- il fondo accantonato nel risultato di amministrazione del precedente esercizio

Essendo istituito con lo scopo di evitare l'utilizzo di improbabili entrate, è, quindi, finanziato con queste ultime.

Nel 2015 il FCDE poteva essere finanziato utilizzando anche le eventuali quote del risultato di amministrazione accantonate negli esercizi precedenti al fondo svalutazione crediti (D.M. 2.4.2015)

Inoltre l'art. 2, comma 6, del D.L. 78/2015 prevede che gli enti destinatari delle anticipazioni a valere sul fondo per assicurare la liquidità (articolo 1 del DI 35/2013) possano utilizzare la quota accantonata nel risultato di amministrazione pari all'importo da restituire, per l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione

# CONTABILIZZAZIONE ANTICIPAZIONE SBLOCCA DEBITI

---

Su richiesta della corte dei conti del Piemonte, la Corte Costituzionale con sentenza 181/2015, ha affermato che le modalità di utilizzo delle risorse dell'anticipazione ottenuta ai sensi del D.L. 35/2013, devono essere gestite in bilancio in modo tale da risultare neutre ai fini degli equilibri, non potendo queste aumentare la capacità di spesa delle Pa beneficiarie.

Pertanto gli enti, quando ricevono l'anticipazione devono contabilizzarla alla stessa stregua di un mutuo prevedendo il rimborso nel Titolo «rimborso di prestiti»

In chiusura dell'esercizio in cui hanno ricevuto l'anticipazione, devono eliminare l'importo del debito il quale confluisce nel risultato di amministrazione vincolato.

Tale avanzo non potrà essere utilizzato in alcun modo , ma, con l'inizio del rimborso, sarà progressivamente ridotto dell'importo pari alle somme restituite che saranno impegnate di anno in anno nel bilancio in cui vanno in scadenza.

# INCIDENZA FCDE SUL PATTO DI STABILITA'

---

La legge 190/2014 ha previsto l'inclusione del fondo tra le spese che concorrono alla determinazione del saldo utile ai fini del rispetto del patto di stabilità, rendendo di fatto meno vantaggioso l'alleggerimento della manovra disposto per effetto dell'abbassamento delle percentuali di calcolo dell'obiettivo.

L'art. 1, comma 1, del D.L. 78/2015 stabilisce che per ciascuno degli anni 2015-2018 gli obiettivi del patto di stabilità interno devono essere ridotti di un importo pari all'accantonamento, stanziato nel bilancio di previsione di ciascun anno di riferimento, al Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Ne consegue l'obbligo nel corso dell'esercizio di adeguare periodicamente il fondo crediti di dubbia esigibilità in riferimento all'andamento degli accertamenti e delle riscossioni, attraverso una variazione di bilancio di competenza del Consiglio.

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

In caso di disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 derivante dal riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011, risultante dalla voce “totale parte disponibile” del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118/2011, per maggiore disavanzo si intende: (DM. 2.4.2015)

a) l'importo della voce “totale parte disponibile” del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è positivo o pari a 0;

b) la differenza algebrica tra la voce “totale parte disponibile” e la voce “risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014” del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è negativo.

In caso di maggior disavanzo, era necessario procedere nel seguente modo:

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

- ripiano dell'eventuale disavanzo emerso dal conto consuntivo 2014 secondo il disposto dell'art. 188 del TUEL
- ripiano del maggior disavanzo emerso rispetto a quello risultante dal conto consuntivo 2014 secondo le modalità indicate dalla legge 190/2014

## Modalità di copertura

- 1) Il **disavanzo «normale»** accertato con l'approvazione del conto consuntivo, doveva essere immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

N.B. 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.

Poteva essere ripianato anche 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

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

oggetto il piano di rientro dal disavanzo con l'individuazione dei provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro doveva essere sottoposto al parere del collegio dei revisori.

La copertura poteva avvenire mediante l'utilizzo delle economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, ed eventualmente con contestuale modifica delle tariffe e delle aliquote relative ai tributi di propria competenza in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 296/2006, nonché dei proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

La deliberazione, avrebbe dovuto contenere 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 trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori.

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

## 2) Il maggiore disavanzo

La copertura poteva avvenire in non più di 30 esercizi a quote costanti come previsto dalla legge 190/2014.

Le modalità di recupero del maggior disavanzo avrebbero dovuto essere definite con delibera consiliare, corredata del parere del collegio dei revisori, entro 45 giorni dalla data di approvazione della delibera di giunta concernente il riaccertamento straordinario.

Il ripiano di tale disavanzo poteva avvenire utilizzando anche i proventi realizzati derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili. Si intendono realizzati i proventi accertati nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata.

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

Nelle more della realizzazione dei proventi di cui sopra, il maggiore disavanzo è ripianato per l'intero importo, senza operare la decurtazione delle entrate derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili destinate a tale scopo, e nel titolo primo della spesa è accantonato un fondo di importo pari a quello delle entrate derivanti dall'alienazione di tali beni che si intende destinare al ripiano del disavanzo.

A seguito dell'accertamento delle entrate derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili destinate al ripiano del disavanzo, è approvata una variazione di bilancio che destina l'entrata a copertura del disavanzo e ridistribuisce il residuo disavanzo tra l'esercizio in corso e gli esercizi successivi, individuando l'importo minimo del recupero annuale da ripianare nei singoli esercizi, fino al completo recupero.



# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

Alla copertura del maggior disavanzo si può provvedere anche con:

- a) lo svincolo delle quote vincolate del risultato di amministrazione formalmente attribuite dall'ente. Lo svincolo delle risorse è attuato con le medesime procedure che hanno dato luogo alla formazione dei vincoli;
- b) la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti, escluse le eventuali quote finanziate da debito.

L'organo di revisione segnala la mancata adozione delle delibere consiliari concernenti la determinazione delle modalità di ripiano di disavanzo e l'applicazione delle quote di disavanzo al bilancio in corso di gestione alla sezione regionale della Corte dei conti e, relativamente agli enti locali, anche al prefetto.

## **Controlli sull'avvenuta copertura**

In sede di approvazione del rendiconto 2015 occorre verificare se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 risulta migliorato rispetto al disavanzo al 1° gennaio 2015 per un importo pari o superiore rispetto alla quota di disavanzo applicato al bilancio di previsione 2015.

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

Se risulta che il disavanzo applicato all'esercizio 2015 non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso del 2015, e l'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione 2016-2018, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per l'esercizio 2016, e di eventuali quote di recupero di disavanzo previste da piani di rientro in corso di attuazione.

E così per gli esercizi successivi.

Il recupero dell'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015 può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliazione, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro di tale quota del disavanzo, secondo le modalità previste dall'articolo 188 del TUEL.

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

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 Dlgs.118/2011.

In caso di mancato recupero del disavanzo, la relazione indica le modalità di copertura da prevedere in occasione dell'applicazione al bilancio in corso di gestione delle quote non ripianate.

**Attenzione all'interpretazione esatta di disavanzo tecnico**

# DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

## DISAVANZO TECNICO

Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi reimputati ad un esercizio risultino 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: **Pertanto gli esercizi per cui è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.**

Nel caso inverso la differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in cui si verifica tale differenza è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa del fondo pluriennale vincolato.

# AVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

Sulla base dell'art. 187 del TUEL come riformulato dal Dlgs 126/2014, l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione deve avvenire secondo uno specifico ordine di priorità nell'utilizzo, che prevede in sequenza:

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

Da notare che è stata espunta la facoltà di fronteggiare con avanzo «le altre spese correnti» in fase di assestamento.

Di conseguenza, qualora l'ente non sia in grado di coprire le spese correnti aventi carattere permanente con risorse ordinarie, l'unica via percorribile passa attraverso la dichiarazione di sussistenza di una situazione di disequilibrio, sulla base di quanto previsto dall'articolo 193 del Tuel.

# AVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

La dichiarazione di disequilibrio, infatti, rende possibile l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione libero per il ripristino dell'equilibrio del bilancio, pur nel rispetto dell'ordine di priorità sopra individuato, che consiste nel preventivo accertamento dell'insussistenza di economie di spesa e di eventuali entrate aggiuntive, con eccezione - però - di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione.

Da osservare che Il D.M. 20 maggio 2015 precisa che per mezzi ordinari devono intendersi tutte le politiche di contenimento delle spese o di massimizzazione delle entrate, anche in assenza della massimizzazione del prelievo fiscale e tributario locale. È pertanto possibile utilizzare l'avanzo libero per la salvaguardia degli equilibri senza avere massimizzato la pressione fiscale.

# AVANZO DI AMMINISTRAZIONE

---

Il Decreto ministeriale 20 maggio 2015 consente inoltre di utilizzare l'avanzo di amministrazione libero anche ai fini del raggiungimento dell'equilibrio finanziario **in sede di approvazione del bilancio di previsione**, nel rispetto delle seguenti condizioni:

- approvazione del bilancio deve essere successiva a quella del rendiconto dell'esercizio precedente e a quella per la verifica degli equilibri.
- dimostrazione in modo inequivocabile con la verifica degli equilibri che non sia possibile approvare il bilancio in equilibrio
- rispetto delle priorità precedentemente elencate

# EQUILIBRI DI BILANCIO

---

Il Dlgs 118/11 e il Principio contabile della programmazione hanno modificato i termini e le modalità per la verifica degli equilibri di bilancio e per l'assestamento generale stabilendo che debbano avvenire entro il 31 luglio di ogni anno e non più entro il 30 settembre, restando, comunque, fermo che, sulla base di quanto previsto dall'art. 193 del TUEL, la verifica per la salvaguardia degli equilibri può avvenire secondo la periodicità indicata nel regolamento di contabilità dei Comuni.

Per gli enti non sperimentatori, tuttavia, il 2015 rappresenta un anno di transizione, anche da questo punto di vista.

Infatti l'articolo 175 comma 9-ter del Tuel stabilisce che *«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»*.

**L'assestamento generale** del bilancio costituisce indubbiamente una variazione di bilancio a tutti gli effetti. Poiché il comma 9-ter dispone l'applicazione delle norme concernenti le variazioni di bilancio vigenti nel 2014, tale disposizione riguarda necessariamente anche la variazione di assestamento generale. Pertanto il termine della sua adozione per gli enti non sperimentatori nel 2015 resta 30 novembre.



# EQUILIBRI DI BILANCIO

---

Tale norma, tuttavia, non può essere estesa alla delibera di salvaguardia degli equilibri di bilancio, poiché:

- la stessa trova disciplina in un altro articolo del Tuel, il 193, che non tratta le variazioni di bilancio;
- la delibera di salvaguardia degli equilibri di bilancio non comporta necessariamente l'adozione di una variazione da apportare al bilancio di previsione, poiché la stessa potrebbe limitarsi alla presa d'atto del permanere degli equilibri.

Pertanto il termine anche per gli non sperimentatori il termine nel 2015 era da considerarsi il 31 luglio.

Secondo L'IFEL per gli enti che hanno provveduto all'approvazione del bilancio di previsione a decorrere dal 1° luglio 2015, era sufficiente dare atto del mantenimento degli equilibri nell'atto di approvazione del bilancio previsionale stesso. Per gli enti, invece, che hanno approvato il bilancio di previsione prima, gli stessi avrebbero dovuto adottare il provvedimento entro il 31 luglio.

Da tener presente che la mancata adozione della delibera di salvaguardia degli equilibri di bilancio entro i termini di legge, viene equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del bilancio di previsione con conseguente scioglimento del Consiglio comunale.

# VERIFICA DELLO STATO DI ATTUAZIONE DEI PROGRAMMI

---

Con il decreto n. 126/2014 viene eliminato l'obbligo per gli enti locali di provvedere, in sede di verifica degli equilibri, alla **ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi**.

La verifica dello stato di attuazione dei programmi rappresenta, indubbiamente, un passaggio fondamentale nel ciclo della programmazione dell'ente.

Occorre ricordare che con l'art. 147 ter del TUEL, si prevede per i Comuni con popolazione superiore ai 15 mila abitanti l'obbligo, secondo la propria autonomia organizzativa, di effettuare periodiche verifiche circa lo stato di attuazione dei programmi.

In merito la Commissione Arconet nel mese di luglio ha approvato una modifica al principio applicato alla programmazione (punto 4.2 lett.a), che sarà prossimamente oggetto di apposito decreto del ministero dell'economia, stabilendo che:

«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'articolo 147-ter del Tuel».

Si ritiene, pertanto, che la verifica dello stato di attuazione dei programmi e il DUP per la programmazione successiva siano proposti al Consiglio con un unico atto deliberativo.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

Il Principio sulla programmazione stabilisce che il «Documento unico di Programmazione (DUP), che sostituisce la relazione previsionale e programmatica, debba essere approvato entro il 31 luglio di ogni anno.

Per il 2015 tale termine è stato differito al 31 ottobre con Il decreto del Ministero dell'Interno 3 luglio 2015 e successivamente, con un ulteriore Decreto in fase di emanazione, al 31 dicembre 2015 .

L'eventuale nota di aggiornamento del DUP, deve essere presentata al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, **per le conseguenti deliberazioni**.

Tale termine è stato ora spostato al 28 febbraio 2016 in riferimento alla scadenza per l'approvazione del bilancio di previsione 2016-2018 prorogata al 31 marzo 2016.

L'approvazione del DUP, **«teoricamente»** di rilevanza fondamentale, costituisce l'ultimo adempimento cui devono ancora provvedere gli enti nel corso del 2015, con riferimento al ciclo di programmazione 2016/2018, al fine di tracciare le linee strategiche ed operative entro le quali muoversi in vista della successiva predisposizione del bilancio.

A differenza della vecchia relazione previsionale e programmatica, il DUP non è un allegato al bilancio di previsione ma un atto a sé stante, approvato a monte del bilancio cui quest'ultimo dovrà fare riferimento.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

Si compone di sezione strategica (SES) e sezione operativa (SEO).

## Sezione strategica

Nella sezione strategica sono sviluppate le linee programmatiche dell'ente.

Nel primo anno del mandato amministrativo, individuati gli indirizzi strategici, sono definiti, per ogni missione di bilancio (n. 23), gli obiettivi strategici da perseguire entro la fine del mandato.

Considerato che il Dlgs 126/2014 ha abrogato il piano generale di sviluppo previsto dal Dlgs. 170/2006, il DUP rappresenta il documento necessario per rendere note le linee programmatiche previste dall'art. 46 del Dlgs 267/2000 ove si recita «entro il termine fissato dallo statuto, il sindaco o il presidente della provincia, sentita la Giunta, presenta al consiglio le linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare nel corso del mandato».

In esso trovano definizione gli obiettivi declinati per missione, che dovrebbero essere conseguiti dal «**gruppo amministrazione pubblica**» (che comprende anche enti e organismi strumentali).

(Per organismi strumentali si intendono le articolazioni organizzative degli enti dotate di autonomia contabile, ma prive di personalità giuridica propria, es. le istituzioni, nonché gli enti strumentali come definiti dall'art. 11 ter del Dlgs 118/2011 come modificato dal Dlgs. 126/2014 (consorzi, aziende speciali, società a totale o parziale partecipazione, fondazioni ecc.),

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

La definizione delle linee programmatiche deve avvenire 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, nonché con le condizioni del territorio amministrato.

Lo slittamento dei termini di approvazione del Dup e del Defr (documento di economia e finanza regionale) entrambi al 31 ottobre 2015 rendeva problematica la coerenza con la programmazione della Regione essendo evidentemente impossibile definire un Dup coerente con il Defr nel momento in cui tali documenti abbiano la medesima scadenza.

Con l'ulteriore spostamento dell'approvazione del DUP al 31 dicembre i termini tornano ad essere congrui

In particolare, dovranno essere poi definiti gli indirizzi generali dei soggetti controllati e partecipati. Trovano inoltre collocazione in questa sede i programmi di spesa, la gestione del patrimonio, la definizione degli equilibri economico-finanziari e di cassa, e le valutazioni di coerenza e compatibilità con i vincoli di finanza pubblica. Particolare attenzione deve poi essere posta all'assetto organizzativo e alla gestione del personale.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

## La sezione operativa

Ha i seguenti scopi:

- individuare per ogni missione i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi definiti nella sezione strategica
- definire, con riferimento all'ente e al gruppo amministrazione pubblica, gli obiettivi dei programmi all'interno delle singole missioni, specificando i fabbisogni di spesa e le relative modalità di finanziamento;
- permettere il controllo 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.

La Sezione operativa, che si sviluppa nel triennio di riferimento del bilancio di previsione, si struttura in due parti fondamentali:

- Parte 1<sup>^</sup>, nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate, sia con riferimento all'ente sia al gruppo amministrazione pubblica, e definiti i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

- Parte 2<sup>^</sup>, 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.

In particolare riguardo al programma delle OO.PP dovranno essere indicate:

- le priorità e le azioni da intraprendere come richiesto dalla legge;
- Il cronoprogramma relativo alla realizzazione delle opere e del collaudo, ai fini di individuare l'esigibilità della spesa per ogni esercizio, evidenziando, in caso di impossibilità, i relativi motivi
- 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.

La programmazione del fabbisogno di personale 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.

Con il piano delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio sono individuati tra gli immobili di proprietà dell'ente quelli non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali e, tra questi, quelli suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

## DUP semplificato

Con il D.M. 20.5.2015 viene previsto il Dup semplificato per i Comuni fino ai 5mila abitanti.

Si nota, innanzitutto, una sostanziale invarianza delle finalità generali del Dup.

Il documento, infatti, è teso ad individuare “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 gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato.

Viene meno l’articolazione del documento nelle due Sezioni che caratterizzano il Dup degli enti di maggiore dimensione: la sezione strategica e quella operativa che vengono compattati.

In particolare, non è previsto l’obbligo di definire obiettivi strategici di mandato collegati alle missioni e obiettivi operativi collegati ai programmi, ma è sufficiente declinare per missioni gli indirizzi generali.

Viene, infine, confermato lo stesso contenuto della parte 2<sup>a</sup> della sezione operativa del Dup previsto per gli enti superiori ai 5.000 abitanti



# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

L'unica differenza di rilievo con la disciplina generale riguarda la programmazione dei lavori pubblici.

Il correttivo ribadisce da un lato, che:

- la realizzazione dei lavori pubblici degli enti locali deve essere svolta in conformità ad un programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali che sono ricompresi nel 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.

Tuttavia non vengono riprese le indicazioni sul contenuto minimo del Programma delle opere con riferimento a:

- priorità e azioni da intraprendere;
- stima dei tempi e durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo;
- 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.

**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.**

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

A regime l'approvazione del DUP ritornerà al 31 luglio.

Se alla data del 31 luglio risultasse 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.

Entro il 15 novembre la Giunta deve presentare la Nota di aggiornamento al Dup, che dovrebbe essere redatta sulla base degli indirizzi e dei vincoli contenuti nelle Note di aggiornamento al Def e al Defr tenendo conto che in tale data «dovrebbero» essere noti i contenuti di tali documenti e, quindi, tutte le informazioni necessarie per aggiornare il proprio documento di programmazione e per predisporre lo schema di bilancio di previsione finanziario.

Contestualmente alla presentazione della Nota di aggiornamento, il 15 novembre la Giunta deve presentare lo schema di bilancio di previsione.

In ogni caso gli enti saranno chiamati ad aggiornare sia il Dup, sia lo schema di bilancio di previsione, qualora il termine di approvazione di quest'ultimo sia rinviato oltre il 31 dicembre.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

## Problemi di redazione

Solitamente la programmazione presuppone a monte la quantificazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili.

È comunemente noto, invece, come il processo di programmazione degli enti locali sia ormai alla deriva, legato alla cronica precarietà della finanza locale che, ha reso sempre più **inattendibili** i documenti programmatici che accompagnano il bilancio.

La fissazione del termine per la predisposizione del Dup entro al 31 luglio dell'anno precedente avrebbe lo scopo di «svincolare» la programmazione dall'urgenza dell'approvazione del bilancio.

Mentre la Relazione previsionale e programmatica costituiva un "allegato" al bilancio, ora il Dup diventa un «presupposto» del bilancio di cui costituisce il fondamento.

E' di tutta evidenza che un reale cambio di rotta in grado di restituire attendibilità al documento ed assicurare l'ottimale impiego delle risorse disponibili non sarà possibile fino a quando non verrà garantita certezza delle entrate e stabilità del quadro finanziario e normativo di riferimento.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

L'entrata in vigore del Dup avviene ancora in un momento, assolutamente e oltremodo confuso per la finanza locale. Si pensi a quanto sta avvenendo attualmente con il disegno di legge di stabilità

Ad esempio il preannunciato addio all'Imu ed alla Tasi sulla prima casa prima per tutti, poi con esclusione delle classi A/1, A/8 e A/9; le difficoltà di determinare la quota di competenza del fondo di solidarietà comunale che quest'anno sembra farà riferimento per il 30% ai costi standard che parecchi comuni non hanno ancora comunicato; alle disposizioni in ordine pareggio di bilancio che dovrebbe sostituire il patto di stabilità.

La risposta a questi problemi non può essere certo quella di evitare di indicare nel Dup le risorse disponibili scontrandosi con il principio fondamentale della programmazione, né quello di redigerlo parzialmente. Il risultato sarà, pertanto, ancora la stesura di un libro dei sogni con buona pace dell'efficienza e dell'economicità.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

## Termini di approvazione

Basandosi su quanto previsto dal principio contabile, sembrerebbe che la data del 31 luglio (prorogato per quest'anno al 31 dicembre) vada riferita al momento in cui la Giunta comunale presenta il documento al Consiglio.

Ma con che modalità, più o meno formali, deve avvenire la presentazione.

Il 7 ottobre scorso la commissione Arconet ha specificato che il termine del 31 dicembre, per il Dup 2016-2018, si riferisce alla presentazione al Consiglio del documento approvato dalla Giunta, per «le conseguenti deliberazioni».

A questo punto occorre, tuttavia, capire se e quando il Consiglio debba approvare il documento.

Sembra che la Commissione Arconet, sia orientata nell'interpretare che per il via libera al Documento unico di programmazione serva un'approvazione vera e propria da parte del consiglio comunale.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

Secondo l'Ifel (direttiva del 23 ottobre) il Consiglio riceve, esamina, discute il DUP.

A questo punto si aprono due possibilità.

- Il consiglio approva il documento, facendo propri gli indirizzi strategici e operativi in esso contenuti. In tal caso, la partita si chiude.
- Il consiglio può richiedere integrazioni e modifiche, che costituiscono un atto di indirizzo politico nei confronti della Giunta, ai fini della predisposizione della successiva nota di aggiornamento. Quest'ultima deve essere presentata al consiglio fino al giorno prima del 28 febbraio e, configurandosi come schema definitivo del DUP, è oggetto di approvazione da parte del Consiglio stesso.

In quanto presentati contestualmente, la nota di aggiornamento al DUP e il bilancio di previsione possono essere approvati contestualmente.

# DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE (DUP)

---

## Parere dell'organo di revisione

Sul Dup, né il principio contabile di programmazione, né l'articolo 170 del Tuel hanno introdotto l'obbligatorietà del parere preventivo dell'organo di revisione. Va ricordato, però, che l'art. 239 del Tuel, che ne disciplina le competenze, è stato modificato dal D.L. 174/2012 con l'introduzione del parere sugli «strumenti di programmazione economico-finanziaria» tra cui, indubbiamente deve essere annoverato il documento in argomento.

**La Commissione Arconet (faq n. 10 del 22.10.2015) conferma che è necessario il parere dell'organo di revisione** sulla delibera di giunta a supporto della proposta di deliberazione del Consiglio, reso secondo le modalità previste dal regolamento dell'ente.

**Ma quale parere può essere espresso riguardo alla congruità, coerenza e attendibilità contabile di un documento redatto in modo sostanzialmente «ipotetico».**

Tutto dipenderà dal buon senso con cui sarà redatto il documento che dovrebbe essere basato sull'evidenziare l'assenza di una completa informazione utile per predisporre un programma attendibile, facilitando il compito del revisore nell'esprimersi sull'attendibilità e la veridicità della quantificazione delle risorse a disposizione.

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

Come tutti gli strumenti di programmazione e di pianificazione, anche il bilancio necessita di un aggiornamento nel corso dell'esercizio, in quanto possono intervenire fattori interni ed esterni che si ripercuotono sulle previsioni approvate, richiedendo la modifica delle entrate e delle spese rispetto agli stanziamenti iscritti.

A tal fine è previsto il ricorso alle “variazioni di bilancio” da adottarsi inderogabilmente entro i termini previsti dall'ordinamento contabile.

Con il D.Lgs. n. 126/2014 sono state previste modalità di variazioni molto più articolate che in passato con riferimento tanto al bilancio di previsione triennale che al piano esecutivo di gestione.

Nel corso dell'esercizio 2015 per gli enti non sperimentatori era permessa ancora l'applicazione delle norme concernenti le variazioni di bilancio vigenti nell'esercizio 2014 in coerenza con l'adozione degli stessi schemi di bilancio precedenti.

A partire dal 2016 tutti gli enti dovranno adeguarsi alla nuova normativa.

Per comprendere le scelte legislative adottate è necessario richiamare le modifiche intervenute nella struttura del bilancio di parte entrata e spesa.



# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## CLASSIFICAZIONE DELLE ENTRATE

### Con il vecchio ordinamento

**Titolo 1:** Entrate tributarie

**Titolo 2:** Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione

**Titolo 3:** Entrate extratributarie

**Titolo 4:** Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti

**Titolo 5:** Entrate derivanti da accensioni di prestiti

**Titolo 6:** Entrate servizi per conto terzi

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## CLASSIFICAZIONE DELLE ENTRATE

### Con il nuovo ordinamento

**Titolo 1:** Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa

**Titolo 2:** Trasferimenti correnti

**Titolo 3:** Entrate extratributarie

**Titolo 4:** Entrate in conto capitale :

**Titolo 5:** Entrate da riduzione di attività finanziarie

**Titolo 6:** Accensione di prestiti

**Titolo 7:** Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere

**Titolo 9:** Entrate per conto terzi e partite di giro

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## CLASSIFICAZIONE DELLE SPESE

Con il vecchio ordinamento

**Titoli 1:** Spese correnti

**Titolo 2:** Spese in conto capitale

**Titolo 3:** Spese per rimborso di prestiti

**Titolo 4:** Spese per servizio per conto terzi

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## CLASSIFICAZIONE DELLE SPESE

### Con il nuovo ordinamento

**Titolo 1:** Spese correnti

**Titolo 2:** Spese in conto capitale

**Titolo 3:** Spese per incremento attività finanziarie

**Titolo 4:** Rimborso di prestiti

**Titolo 5:** Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere

**Titolo 7:** Spese per conto terzi e partite di giro

# VARIAZIONI DI BILANCIO

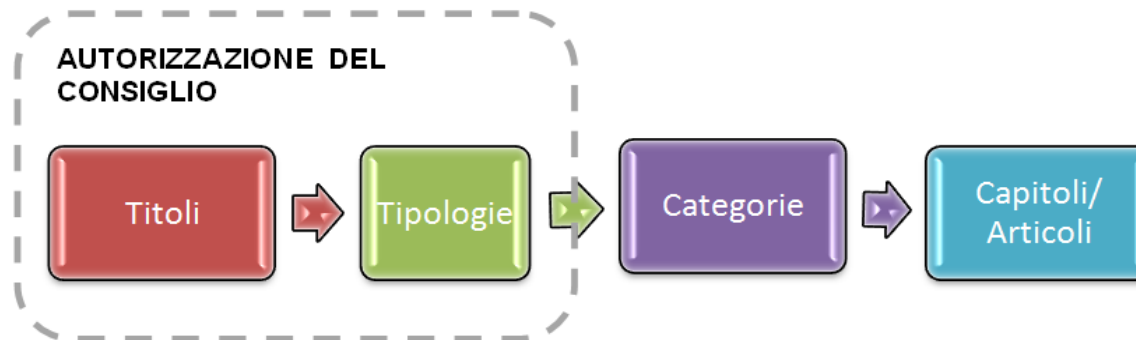
---

## CLASSIFICAZIONE DELLE ENTRATE

Con il vecchio ordinamento:



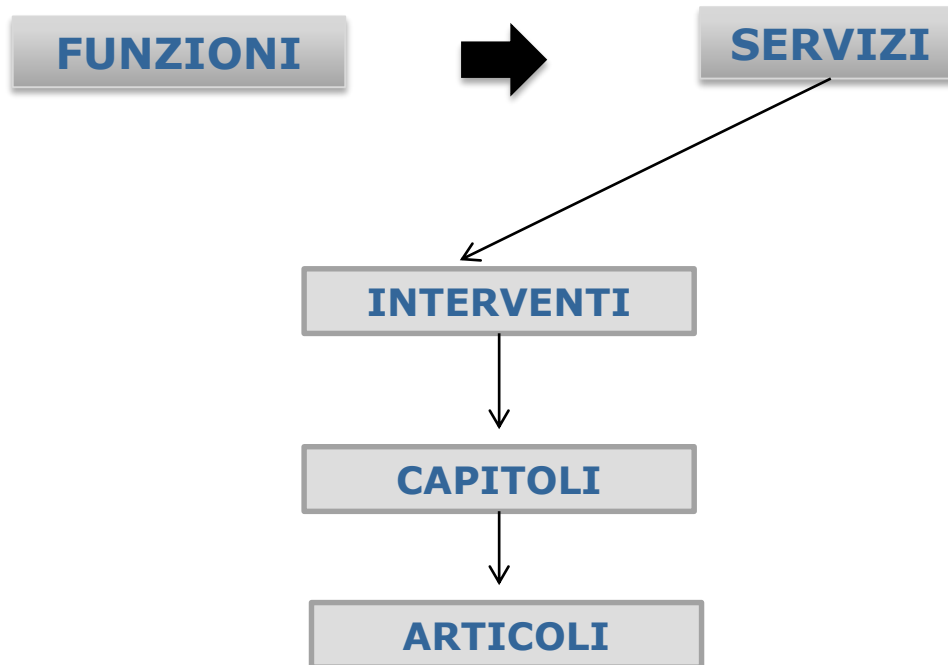
Con il nuovo ordinamento:



# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## PRECEDENTE CLASSIFICAZIONE DELLE SPESE



# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## NUOVA CLASSIFICAZIONE DELLE SPESE:



costituiscono il **BILANCIO DECISIONALE** approvato dal Consiglio



costituiscono il **BILANCIO GESTIONALE**, approvato dalla Giunta (PEG)

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## IMPORTANTE:

Il principio contabile della flessibilità precisa che un eccessivo ricorso alle variazioni di bilancio, va visto come fatto negativo, in quanto riduce l'attendibilità del processo di programmazione rendendo poco credibile il sistema di bilancio.

### Punti fermi:

- il bilancio di previsione può essere variato nel corso dell'esercizio sia con riferimento agli stanziamenti di competenza sia agli stanziamenti di cassa;
- nelle variazioni di bilancio vanno rispettati i principi del pareggio finanziario, nonché tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti;
- la Giunta può disporre variazioni di bilancio in via d'urgenza riguardanti competenze del Consiglio con deliberazione da sottoporre a ratifica del Consiglio stesso, a pena di decadenza, entro il termine di sessanta giorni dall'adozione e, comunque, entro il 31 dicembre dell'anno in corso, anche se a tale data non sia scaduto il termine predetto;
- il Consiglio, nel caso in cui dinieghi totalmente o parzialmente la ratifica, adotta i provvedimenti ritenuti necessari nei riguardi dei rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.
- non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti salvo eccezioni di legge
- Sono vietati gli spostamenti di somme tra residui e competenza



# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## Competenze

.

Il nuovo scenario è il seguente:

- variazioni di bilancio di competenza del Consiglio;
- variazioni di bilancio di competenza della Giunta;
- variazioni di bilancio di competenza dei dirigenti;
- variazioni di PEG di competenza della Giunta;
- variazioni di PEG di competenza dei dirigenti.

Come si evince il Consiglio perde competenze a vantaggio di una maggiore snellezza del bilancio.

Infatti le nuove modalità evidenziano un ampliamento dei poteri da parte non solo della Giunta ma anche dei dirigenti.

Si tratta di una soluzione che ha lo scopo di evitare che il nuovo principio di competenza finanziaria potenziata, accompagnata dalle novità inerenti la classificazione della spesa per missioni e programmi e da quella relativa al collegamento al piano dei conti integrato, potesse irrigidire l'attività gestionale .

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## Competenze del Consiglio

Il Consiglio ha competenza su tutte le variazioni di bilancio, sia riguardanti la competenza sia la cassa, relative alle entrate ed alle spese per ciascuno degli esercizi considerati nel documento salvo alcune specifiche fattispecie per le quali la competenza è riservata alla Giunta ed ai dirigenti.

## Competenze della Giunta

L'organo esecutivo approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, salvo quelle di competenza dei dirigenti, 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, nel corso dell'esercizio provvisorio, della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa relative a stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, da effettuarsi solo dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta.
- 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;

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

- 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 di competenza dei dirigenti, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;
- e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato, effettuate entro i termini di approvazione del rendiconto .

Per queste variazioni viene data comunicazione al Consiglio entro un termine definito nel regolamento di contabilità e, comunque, entro il 31 dicembre dell'anno in corso, anche se a tale data non sia scaduto il termine predetto.

## **Competenze dei dirigenti**

Nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità, i dirigenti 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 contributi agli investimenti, ed ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta (tali determinazioni sono effettuate al fine di favorire il conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti).

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

b) le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'art. 3, comma 5, del Dlgs.118/2011, vale a dire il FPV stanziato in entrata e quello previsto nei capitoli di spesa. 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 ;

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.

Le variazioni al bilancio di previsione e le variazioni del piano esecutivo di gestione non possono essere definite con il medesimo provvedimento amministrativo.

Le variazioni di bilancio sono pubblicate sul sito internet dell'ente.

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## Termini

Cambiano i termini di approvazione delle variazioni.

Rimane immutato il termine ultimo fissato già nell'attuale ordinamento **del 30 novembre**, 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; alle entrate derivanti da trasferimenti da Stato, o da Regioni è possibile attribuire una denominazione generica che, in ogni caso, individui che trattasi di trasferimenti da Stato o da Regione,
- 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 salvo quelle di competenza dei dirigenti, con eccezione di quelle riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio non sia negativo.
- f) le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

..

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

L'assestamento generale del bilancio con cui si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva ed il fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio, è deliberato dall'organo consiliare dell'ente **entro il 31 luglio di ciascun anno.**

Le variazioni al piano esecutivo di gestione possono essere adottate **entro il 15 dicembre** di ciascun anno, ed entro il 31 dicembre quelle correlate alle variazioni di bilancio che possono essere deliberate entro tale termine.

I prelevamenti dal fondo di riserva, dal fondo di riserva di cassa e dai fondi spese potenziali sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere deliberati **sino al 31 dicembre** di ciascun anno.

## Divieti

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

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

Sono vietati gli spostamenti di somme tra residui e competenza.

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## 10) Variazioni di esigibilità in corso di esercizio

Durante l'esercizio gli enti possono trovarsi di fronte alla necessità di modificare l'imputazione di impegni già assunti.

In questa fase di avvio molti enti, in sede di approvazione del bilancio, hanno continuato ad elaborare le previsioni secondo le vecchie logiche, senza prendere in considerazione i tempi della spesa e quindi senza stanziamenti sul fondo pluriennale vincolato, oppure, pur avendo proceduto correttamente, accertano una modifica ai cronoprogrammi originariamente previsti.

In tal caso devono procedere alle opportune variazioni contabili mediante spostamento delle dotazioni di spesa da un esercizio all'altro.

Se, ad esempio, sull'esercizio 2015 sono previsti 700.000 euro di lavori per manutenzione straordinaria strade finanziati con avanzo di amministrazione, i cui SAL matureranno nel 2016, si dovrà spostare la dotazione del capitolo ordinario sul 2016, accantonando le relative risorse a fondo pluriennale vincolato di spesa nel 2015. Tale **variazione è detta di esigibilità** in quanto non impatta sull'ammontare delle risorse allocate in bilancio e sui relativi equilibri ma solamente sulla loro distribuzione temporale.

# VARIAZIONI DI BILANCIO

---

## Parere organo di revisione

Il parere è rilasciato esclusivamente sulle variazioni di bilancio di competenza consiliare essendo escluse dall'art. 239 quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori non sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili.

Resta nella competenza 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.



# ESERCIZIO PROVVISORIO

---

Nel 2016, in caso di mancata approvazione del bilancio di previsione, si avrà un importante cambiamento delle regole relative alla gestione dell'esercizio provvisorio.

In primo luogo, per quanto riguarda gli stanziamenti da utilizzare per rispettare i limiti di legge, occorrerà fare riferimento a quelli previsti nel bilancio pluriennale 2015/2017 per l'annualità 2016, riclassificati secondo lo schema armonizzato.

I limiti sono quelli previsti dall'art. 163 del TUEL come modificato dal Dlgs, 118/2011.

In base a tale articolo, nel corso dell'esercizio provvisorio, gli enti possono impegnare mensilmente, per ciascun programma, le spese correnti 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. A partire dal mese di febbraio sarà possibile impegnare, oltre al dodicesimo anche la parte utilizzabile ma non impegnata nel mese precedente

# ESERCIZIO PROVVISORIO

---

Sono escluse dal suddetto limite le 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

E' possibile, inoltre, effettuare lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di sempre di somma urgenza.

Le nuove disposizioni richiedono – in sede di assestamento al 30 novembre – una grande attenzione in ordine alla verifica di congruità degli stanziamenti previsti per il 2016 del bilancio pluriennale. Da tale verifica potrebbe anche scaturire l'esigenza di apportare delle modifiche con l'obiettivo di garantire, nei primi mesi del 2016, un'adeguata gestione in dodicesimi.

Anche alla luce del fatto che le previsioni del 2016 dovranno immediatamente cimentarsi con il nuovo pareggio di bilancio che consiste nel saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali (Titoli 1, 2, 3, 4 e 5) e le spese finali (Titoli 1, 2 e 3) del nuovo schema di bilancio armonizzato.

# ESERCIZIO PROVVISORIO

---

## Variazioni al bilancio in esercizio provvisorio

E' introdotta la facoltà di apportare variazioni di bilancio nel corso dell'esercizio provvisorio quali:

- a) per quanto riguarda le spese, la possibilità di effettuare variazioni agli stanziamenti di competenza:
- dei macroaggregati compensative all'interno dei programmi;
  - 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;
  - compensative all'interno 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 il capitolo, 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 (sfondare le previsioni di entrata).

# ESERCIZIO PROVVISORIO

---

Nel corso dell'esercizio provvisorio sono, altresì, consentite le variazioni al bilancio nelle seguenti ipotesi:

a) utilizzo delle quote vincolate del risultato d'amministrazione per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente.

A tal fine, **dopo avere acquisito il parere dell'organo di revisione**, 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;

b) riguardanti il fondo pluriennale vincolato;

c) **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, e l'eventuale aggiornamento delle spese già impegnate.**

Tali variazioni rilevano solo ai fini della gestione dei dodicesimi

# ESERCIZIO PROVVISORIO

---

## Utilizzo del fondo di riserva in esercizio provvisorio.

Nel corso dell'esercizio provvisorio è consentito l'utilizzo del fondo di riserva per fronteggiare obbligazioni derivanti:

- a) da provvedimenti giurisdizionali esecutivi;
- b) da obblighi tassativamente previsti dalla legge (quali, ad esempio, le spese per le elezioni in caso di stanziamenti non adeguati nella spesa corrente);
- c) 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.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

I compiti dell'organo di revisione sono disciplinati dall'art. 239 del TUEL.  
Passiamo all'analisi degli stessi.

## **1) Determinazione dell'ammontare delle entrate vincolate**

Verificare che la Ragioneria abbia provveduto all'inizio dell'esercizio a determinare in via provvisoria, in attesa del consuntivo, l'ammontare delle entrate avente vincolo di destinazione incassate al 31 dicembre e non ancora utilizzate, da comunicare al tesoriere con contestuale relativa contabilizzazione.

## **2) Esercizio provvisorio**

Tenere conto che, a partire dal 2016, in caso di esercizio provvisorio, l'ente dovrà fare riferimento agli stanziamenti del secondo anno del bilancio di previsione approvato nell'esercizio precedente ai fini di limitare mensilmente gli impegni nei limiti di un dodicesimo.

L'organo di revisione dovrà verificare, nell'ambito delle verifiche trimestrali effettuate in regime di esercizio provvisorio, il rispetto della suddetta disposizione

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## 3) Controlli in sede di bilancio di previsione

- 1) Prendere atto dell'eventuale scelta in ordine al rinvio del piano dei conti integrato, dell'adozione della contabilità economico patrimoniale e del bilancio consolidato citando gli estremi della eventuale delibera con la quale l'ente si è avvalso di tale facoltà concesse dalla norma (gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017)
- 2) Prendere atto dell'avvenuto riaccertamento ordinario dei residui con le conseguenti eventuali variazioni al bilancio provvisorio e la costituzione del FPV
- 3) Accertare l'avvenuta determinazione del risultato di amministrazione presunto e che da esso non emerga un disavanzo di amministrazione, nel qual caso il relativo importo avrebbe dovuto già essere iscritto nel bilancio provvisorio
- 4) Verificare l'applicazione, riguardo alle previsioni di bilancio, del nuovo principio contabile della competenza finanziaria potenziata in base al quale devono essere accertate al lordo anche le entrate di dubbia e difficile esazione alla luce del divieto di accertare per cassa.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

- 5) Accertare il rispetto di tale principio anche riguardo agli stanziamenti di spesa, con particolare riguardo agli investimenti ricordando il raccordo con il cronoprogramma previsto per i singoli lavori
- 6) Accertare l'avvenuta iscrizione del FCDE calcolato con le modalità previste dal principio contabile della competenza finanziaria, ricordando che devono essere redatti tanti prospetti quanti sono gli esercizi contemplati nel bilancio di previsione.
- 7) Accertare l'avvenuta iscrizione dell'apposito fondo in riferimento ad eventuale contenzioso in essere verificandone la congruità
- 8) Verificare l'attendibilità delle previsioni di entrate tributarie in riferimento a quanto accertato almeno nel biennio precedente ed alle eventuali nuove disposizioni dettate dalla legge di stabilità
- 9) Verificare l'eventuale esistenza di entrate non ripetitive (una tantum) che devono essere oggetto di apposito stanziamento e non concorrere all'equilibrio del bilancio se non in casi di squilibrio
- 10) Verificare la copertura totale dei costi per la raccolta rifiuti
- 11) Verificare l'attendibilità su previsioni di contributi statali o regionali



# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

- 12) Accertare il rispetto dei vincoli per l'utilizzo dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada
- 13) Accertare se le eventuali alienazioni previste sono riferite ai beni inseriti nel piano per la valorizzazione e l'alienazione dei beni non strumentali all'attività istituzionale dell'ente
- 14) Accertare la congruità delle previsioni degli oneri di urbanizzazione sulla base di quanto accertato nei precedenti esercizi ed, eventualmente, richiedere una dichiarazione del responsabile dell'ufficio tecnico.
- 15) Verificare il rispetto del limite di indebitamento, nonché di tutti i limiti di spesa previsti dalla normativa vigente (personale, consulenze, manutenzione automezzi, formazione, mobili ecc. e fondo di riserva)
- 16) Verificare il pareggio delle partite di giro
- 17) Verificare il rispetto dell'obiettivo del patto di stabilità accertando la correttezza delle modalità utilizzate
- 18) verificare l'avvenuta pubblicazione per 60 giorni consecutivi del programma delle OO.PP.
- 19) Accertare che ci siano tutti gli allegati previsti dal TUEL
- 20) Accertare l'avvenuta deliberazione in ordine alla determinazione dei tributi locali e delle tariffe dei servizi nei termini di legge

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## 4) Parere sul fabbisogno del personale

L'art. 91 del TUEL dispone che annualmente gli organi di vertice delle amministrazioni debbano provvedere alla programmazione triennale del fabbisogno del personale, finalizzata alla riduzione programmata delle spese di personale

L'art. 19, comma 8, legge 448/2001 dispone che gli organi di revisione contabile degli enti locali debbano accertare che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa e che eventuali deroghe a tale principio siano analiticamente motivate.

Ovviamente il controllo deve estendersi alle eventuali previsioni di assunzione al fine di verificare il rispetto dei limiti sia di spesa complessiva sia riferiti alle possibilità di assunzione, disposizioni che variano in continuazione

### 1) Limiti alla spesa di personale

**a) Per gli enti soggetti al patto di stabilità** gli enti assicurano, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale **con riferimento al valore medio del triennio 2011/2013**

(art. 3, comma 5 bis, del D.L. 90/2014 convertito nella legge 114/2014)

**b) Per gli enti non soggetti al patto di stabilità** restano in vigore le disposizioni previste dall'art. 1, comma 562, della legge 296/2006 come modificate dall'art. 4 ter, comma 11, del D.L. 16/2012 convertito nella legge 44/2012, in base alle quali le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare **dell'anno 2008**

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

A decorrere dall'anno 2014, le disposizioni dell'art. 1, comma 557, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, in materia di riduzione delle spese di personale, non si applicano ai comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti per le sole spese di personale stagionale assunto con forme di contratto a tempo determinato, che sono strettamente necessarie a garantire l'esercizio delle funzioni di polizia locale in ragione di motivate caratteristiche socio-economiche e territoriali connesse a significative presenze di turisti, nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente (art. 11, comma 4 quater, del D.L. 90/2014 convertito nella legge 114/2014)

## **2) Limiti alle assunzioni**

### **Categorie protette**

Gli enti devono determinare il numero delle assunzioni obbligatorie delle categorie protette sulla base delle quote e dei criteri di calcolo previsti dalla normativa vigente e procedere obbligatoriamente ad assumere a tempo indeterminato un numero di lavoratori pari alla eventuale differenza fra il numero come rideterminato e quello allo stato esistente, provvedendo, se del caso, anche alla rideterminazione della pianta organica.

Tale disposizione deroga ai divieti di nuove assunzioni previsti dalla legislazione vigente (art.7, comma 6, D.L. 101/2013 convertito nella legge 125/2013 e art. 3, comma 6, del D.L. 90/2014 convertito nella legge 114/2014)

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

Gli enti locali sottoposti al patto di stabilità interno possono procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato nel limite dell'80% negli anni 2016 e 2017 e del 100% a decorrere dall'anno 2018 con riferimento alle cessazioni avvenute nell'anno all'anno precedente.

E' abrogato il divieto di assumere personale per gli enti nei quali l'incidenza delle spese di personale è pari o superiore al 50% delle spese correnti

(art. 3, comma 5, del D.L.90/2014 convertito nella legge 114/2014 e art. 1, comma 6, D.L. 192/2014)

Secondo la corte dei conti resta, comunque, l'obbligo della riduzione dell'incidenza della spesa di personale sulle spese correnti facendo riferimento all'indicatore medio del triennio 2011/2013 in base al disposto dell'art.1, comma 557, della 296/20016 ritenuto cogente e non facoltativo.

In ogni caso, se l'incidenza delle spese di personale sulla spesa corrente **e' pari o inferiore al 25%**, gli enti soggetti al patto di stabilità possono procedere ad assunzioni a tempo indeterminato, **a decorrere dal 1° gennaio 2015, nel limite del 100%**.(art. 3, comma 5 quater, D.L. 90/2014.

Gli enti locali nel 2016 destinano le risorse per le assunzioni a tempo indeterminato, nelle percentuali stabilite dalla normativa vigente, preliminarmente all'immissione nei ruoli dei vincitori di concorso pubblico collocati nelle proprie graduatorie vigenti o approvate alla data di entrata in vigore della legge 190/2014 e, successivamente, alla ricollocazione nei propri ruoli delle unità soprannumerarie destinatarie dei processi di mobilità

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

Le assunzioni a tempo indeterminato sulla capacità assunzionale del 2016 (calcolata sulle cessazioni del 2015) sono, pertanto, congelate fino al totale riassorbimento dei dipendenti di Province e Città metropolitane.

Devono intendersi tutte le province e città metropolitane.

In caso di mancato rispetto dell'indicatore dei tempi medi nei pagamenti, del patto di stabilità interno e dei termini per l'invio della relativa certificazione, al solo fine di consentire la ricollocazione del personale delle province, non si applicano le sanzioni rappresentate dal divieto di assumere personale a qualsiasi titolo

E' fatta salva la possibilità di indire procedure concorsuali finalizzate all'assunzione di educatori ed insegnanti per gli asili nido e per le scuole dell'infanzia gestite direttamente dai Comuni, con esclusione del personale amministrativo, in caso di esaurimento delle graduatorie vigenti e di dimostrata assenza, tra le unità soprannumerarie delle Province, di figure professionali in grado di assolvere alle predette funzioni (art. 4, comma 2 bis, del D.L. 78/2015).

Nessuna possibilità di assunzione per altre figure cosiddette «infungibili» (deliberazione n. 317/2015 Corte conti Lombardia)

Appare interdetta la possibilità di procedere a mobilità volontaria di personale non proveniente da enti di area vasta, almeno sino a quando tale ricollocazione non sia integralmente conclusa.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

Non è possibile procedere a interscambi di personale con enti di area vasta , mentre è possibile con personale di enti diversi da quelli di area vasta.

Il rispetto degli adempimenti e delle prescrizioni suddette deve essere certificato dai revisori dei conti nella relazione di accompagnamento alla delibera di approvazione del bilancio annuale dell'ente. In caso di mancato adempimento, il prefetto presenta una relazione al Ministero dell'interno (art. 3, comma 10 bis, del D.L. 90/2014 convertito nella legge 114/2014).

L'art. 5, comma 5 del D.L. 78/2015 prevede la possibilità anche per gli enti che non hanno capacità assunzionale nel 2016, di assumere i dipendenti provinciali della polizia locale, purché siano previsti nella programmazione del fabbisogno e siano in grado di garantire la sostenibilità di bilancio ed il rispetto del patto di stabilità.

Fino al completo assorbimento del personale suddetto, è fatto divieto agli enti locali, a pena di nullità delle relative assunzioni, di reclutare personale con qualsivoglia tipologia contrattuale per lo svolgimento di funzioni di polizia locale.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## Limiti stipula contratti di lavoro flessibile

A partire dal 2014 le limitazioni contenute nell'art. 9, comma 28, del decreto legge n. 78/2010, non si applicano agli Enti che siano in regola con gli obblighi normativi di contenimento della spesa del personale di cui ai commi 557 e 562 della L.296/2006 (art.11, comma 4 bis del D.L. 90/2014 convertito nella legge 114/2014)

La corte dei conti della Lombardia, con parere 264/2014, precisa, comunque, che il limite della spesa resta quello del 2009.

Si ricorda che in tale ambito rientrano i contratti a termine, i contratti di somministrazione, il lavoro accessorio, i contratti di formazione e lavoro e i rapporti formativi, nonché tutte le collaborazioni coordinate e continuative, i comandi ed il personale in convenzione.

## **6) Parere sulla costituzione del fondo del salario accessorio e sulla relativa certificazione da trasmettere all'ARAN**

Riguarda in primo luogo la costituzione del fondo da parte del Responsabile di servizio competente. Sulla certificazione il parere dovrà fare riferimento

- l'accordo sul contratto decentrato integrativo relativo utilizzo delle risorse nei suoi contenuti, costi e materie trattate e disciplinate;

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

- Il rispetto dei vincoli di bilancio
- la corretta applicazione dell'art. 15, comma 2 e 5 del CCNL 1.4.1999;
- il mantenimento del suo ammontare complessivo nel limite massimo costituito dall'importo del fondo dell'anno 2015;
- certificazione delle economie accertate a consuntivo derivanti dal piano di razionalizzazione e riqualificazione della spesa ai fini della destinazione del 50% alla contrattazione collettiva.

## **7) Parere sul programma triennale dei lavori pubblici**

L'art. 3, comma 1, lett. m bis, del D.L. 174/2012 convertito nella legge 213/2012 prevede che l'organo di revisione debba rilasciare il pareri in merito agli strumenti di programmazione economico-finanziaria.

Il controllo riguarda in particolare la congruenza del programma con l'obiettivo del rispetto del patto di stabilità interno, oggi facilitato dall'obbligo di allegare i cronoprogrammi per ogni opera pubblica



# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## 8) Verifiche piano razionalizzazione partecipate

L'articolo 3 del DL. 174/2012 convertito dalla legge 213/2012, ha inserito ex novo l'articolo 147-quater del Tuel, interamente dedicato ai controlli sulle società partecipate non quotate. In base a tale disposto, gli enti locali debbono provvedere a:

- a) definire gli obiettivi gestionali a cui devono tendere le relative partecipate, secondo parametri qualitativi e quantitativi;
- b) organizzare un sistema informativo per rilevare i rapporti finanziari tra l'ente e le società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa delle società medesime, i contratti di servizio, la qualità dei servizi e il rispetto dei vincoli di finanza pubblica;
- c) effettuare il monitoraggio periodico sull'andamento delle partecipate, analizzando gli scostamenti rispetto agli obiettivi e individuando, volta per volta, le azioni correttive del caso.

Si tratta di un controllo non specificatamente previsto a carico dell'organo di revisione, ma tuttavia opportuno per gli effetti che un risultato negativo delle partecipate comporta sul bilancio di previsione.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

Nel caso in cui le aziende speciali, le istituzioni e le società partecipate dalle pubbliche amministrazioni presentino un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione.

In merito alle società partecipate attenzione, inoltre, all'obbligo che i sindaci avevano di definire e approvare **entro il 31 marzo 2015**, ai sensi dell' art. 1, comma 611, legge 190/2014, un piano operativo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni societarie direttamente o indirettamente possedute, le modalità e i tempi di attuazione, nonché l'esposizione in dettaglio dei risparmi da conseguire. **Tale piano, corredato di un'apposita relazione tecnica, doveva essere trasmesso alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti** e pubblicato nel sito internet istituzionale dell'amministrazione interessata.

**Entro il 31 marzo 2016**, i sindaci dovranno predisporre una relazione sui risultati conseguiti, da trasmettere sempre alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti e pubblicata nel sito internet istituzionale dell'amministrazione interessata.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

Essendo ormai verso la fine del 2015 sarebbe importante che l'organo di revisione richiedesse un monitoraggio del suddetto piano di razionalizzazione al fine di verificare cosa stanno facendo le società in relazione agli obiettivi stabiliti nel piano.

Infatti non sembra ancora percepito dagli enti locali soci il loro ruolo di indirizzo e controllo

Ancora riguardo alle partecipate accertare che il compenso lordo annuale, onnicomprensivo, attribuito al presidente e ai componenti del consiglio di amministrazione, non sia superiore per il presidente al 70% e per i componenti al 60% delle indennità spettanti al sindaco ai sensi dell'articolo 82 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

## **9) Pareri sulle variazioni di bilancio**

In tale occasione occorre innanzitutto verificare il mantenimento dei vari equilibri interni del bilancio, che gli storni avvengano nell'ambito delle entrate della stessa natura, che non ci siano utilizzi di entrate straordinarie per coprire spese correnti, salvo la presenza di squilibri.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## 11) Debiti fuori bilancio

Il D.L. 174/2012 ha introdotto, nei compiti dell'organo di revisione, anche il rilascio del parere sulle proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni.

Ora è noto che siamo in presenza di tale fattispecie quando non è stata seguita correttamente la procedura prevista dall'art. 191 del TUEL che così recita:

«Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria».

Le possibilità di riconoscimento sono indicate dall'art. 194 del TUEL

Il Parere del revisore non può riguardare la possibilità o meno del riconoscimento del debito in quanto la competenza è esclusivamente del Consiglio comunale, a meno che non si tratti di una spesa palesemente illegittima (es. interessi moratori).

Pertanto il parere dovrà fare riferimento solo alla coerenza della prevista copertura con quanto dispone l'art. 193 (utilizzo delle possibili economie di spesa e di 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

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

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 e, infine, anche modificando le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza purché entro la data del 31 luglio)

L'organo di revisione, in caso di avvenuto riconoscimento del debito, deve assicurarsi che l relativo atto sia trasmesso alla competente procura della corte dei conti ai sensi dell'art. 23, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

Attenzione che sulle transazioni, le quali non rientrano nella fattispecie dei debiti fuori bilancio, il parere deve essere rilasciato solo se la competenza è del Consiglio (vedansi pareri 181/2013 Corte dei conti Puglia e n. 345/2013 Corte dei conti Piemonte).

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## 11) Avvio a regime armonizzazione contabile

Nel 2016 si avrà l'avvio a regime dell'armonizzazione contabile dei bilanci degli enti territoriali.

E' un sistema integrato fra contabilità finanziaria e contabilità economica

Il collegamento tra la contabilità finanziaria e la contabilità economica avviene attraverso il piano integrato dei conti articolato su tre diverse dimensioni gestionali :

- Piano dei conti finanziario
- Piano dei conti economico
- Piano dei conti patrimoniale

superando, in tal modo, la necessità della compilazione del «prospetto di conciliazione».

Il piano dei conti integrato è uno strumento la cui funzione principale è quella di consentire il consolidamento dei conti pubblici attraverso comuni regole contabili per tutti gli enti pubblici.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

Occorrerà, quindi, sollecitare, in particolare:

- l'attivazione delle codifiche gestionali di V livello del piano dei conti finanziario che i revisori dovranno verificare sia attuata fin dall'inizio dell'esercizio in quanto la ridecodifica entra pienamente a regime sotto il profilo della tracciabilità della transazione elementare dal 1° gennaio
- il raccordo tra piano dei conti finanziario, piano dei conti economico e piano dei conti di stato patrimoniale.

A tal fine si rendono necessari alcuni adempimenti iniziali, che la Commissione Arconet, nel proprio documento rilasciato a fine 2014, ha individuato in particolare in queste attività:

- l'aggiornamento delle procedure informatiche necessarie per la contabilità economico patrimoniale;
- l'aggiornamento dell'inventario;
- la codifica dell'inventario secondo il piano patrimoniale del piano dei conti integrato;

Occorre rammentare che gli enti che si sono avvalsi della facoltà di proroga della contabilità economico-patrimoniale per l'esercizio 2015, cioè tutti, sono ancora tenuti ad approvare il conto del patrimonio e il conto economico mediante il prospetto di conciliazione.

Questo rappresenterà la base per procedere alla valutazione delle voci dell'attivo e del passivo utilizzando i nuovi criteri definiti dal principio contabile relativo alla contabilità economico-patrimoniale, da cui potranno scaturire differenze sia positive sia negative

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

(con l'esigenza di predisporre un prospetto di confronto da sottoporre all'approvazione del consiglio), operazione che sarà obbligatoria in sede di redazione del conto consuntivo 2016, anche se sarebbe auspicabile che tale operazione avvenisse già la formale chiusura dei conti al 31 dicembre 2015

- la ricognizione del perimetro del gruppo Amministrazione pubblica, quale presupposto per avviare il percorso di definizione del bilancio consolidato.

A tale scopo l'ente deve predisporre due distinti elenchi: da una parte, l'elenco degli enti, delle aziende e delle società che compongono il gruppo amministrazione pubblica e, dall'altra parte, l'elenco delle realtà che sono ricomprese nell'ambito del bilancio consolidato non necessariamente coincidenti tra loro in quanto alcuni componenti del gruppo potrebbero essere irrilevanti ai fini della redazione del bilancio consolidato.

Il principio contabile stabilisce, ad esempio, che sono considerate irrilevanti (e quindi non oggetto di consolidamento) le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata.

Da rilevare che dal 2015 è stato abrogato l'obbligo dell'asseverazione debiti-crediti nel rendiconto da parte dell'organo di revisione (articolo 77, comma 1, lettera e) del Dlgs 118/2011)

Poiché dal 2016 scatterà l'obbligo del bilancio consolidato da approvarsi entro il 30 settembre 2017, sarà opportuno che l'organo di revisione verifichi che gli enti siano in grado nel loro sistema di contabilità, di tracciare tutte le transazioni (non solo le partite debitorie e creditorie) con enti e società controllate e partecipate al fine di facilitare la corretta redazione del suddetto bilancio.



# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## **12) incarichi di studio, consulenze, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza**

Verifica del rispetto di quanto previsto dall'art. 1, comma 173 della legge 266/2005 per quanto riguarda l'obbligo di trasmettere da parte degli enti alla Corte dei conti gli atti di spesa relativi ad incarichi di studio, consulenze, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza di importo superiore ai 5.000 euro.

Secondo la sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Lombardia, parere n. 213/2009, deve considerarsi ancora in vigore l'art. 1, comma 42, della legge 311/2004 che prevede il parere preventivo dei revisori dei conti sull'affidamento degli incarichi, in contraddizione con quanto espresso dalla Corte dei conti, sezione autonomie.

Dello stesso avviso la sezione reg.le di controllo Corte dei conti per la Toscana (del. n. 428/2009) e quella per il Piemonte (par. n. 42/09).

## **13) Verificare che sia stata accertata la congruità degli impegni relativi a incarichi legali affidati negli esercizi precedenti**

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## 14) Verifiche trimestrali di cassa

La verifica trimestrale di cassa rappresenta uno dei principali compiti dell'organo di revisione.

Vediamo il contenuto della stessa.

Ha per oggetto la verifica, appunto, della cassa intendendosi la giacenza presso il tesoriere e tutti gli agenti contabili.

Riguardo agli agenti contabili è innanzitutto necessario acquisire tutti gli atti di nomina degli stessi.

Qualora si fosse in presenza di un consistente numero, è opportuno ricordare che secondo la Corte dei conti della Puglia (par. n. 6/2011) la proliferazione di agenti contabili genera confusione e rappresenta un cattivo comportamento contabile a seguito di una pericolosa circolazione di denaro all'interno dell'ente.

### Controllo della cassa presso il tesoriere.

Consiste nel verificare la corrispondenza tra quanto indicato dal Tesoriere e la contabilità dell'ente, anche attraverso la conciliazione con il deposito risultante nella tesoreria unica.

Occorre verificare anche gli eventuali sospesi di cassa accertandone la causa.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

Se emergesse che nel periodo di riferimento è stato fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria, occorre accertare che siano stati preliminarmente utilizzate le entrate con vincolo di destinazione come previsto dall'art.195 del TUEL, cui devono corrispondere le relative operazioni contabili tra le partite di giro.

Nel corso di utilizzo dell'anticipazione verificare che non sia stato utilizzato l'avanzo di amministrazione.

## Controllo degli agenti contabili

Riguardo all'economato è necessario partire dal fondo economale iniziale di cassa e controllare le spese sostenute che devono essere conformi con quelle previste nel regolamento di contabilità.

Qualora siano state fatte anticipazioni agli amministratori controllare la causale delle spese medesime.

Nel caso l'Economo sia deputato ad incassare diritti, tariffe od altro, accertare che non vi sia promiscuità fra tali introiti ed il fondo economale.

I revisori contabili, insieme con il cassiere ed i dirigenti dell'ente locale, sono responsabili per il danno erariale causato dall'economo che da anni sottraeva denaro pubblico. Questo il principio espresso dalla Corte dei conti, sezione giurisdizionale Toscana, con la sentenza n. 187/2015

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## Controllo conti correnti postali

Ricordare che i prelievi devono essere effettuati con cadenza quindicinale così come prevede la circolare del 24 marzo 2012, n. 11 del Ministero dell'economia e delle finanze

## Verifica adempimenti fiscali e previdenziali, nonché relativi allo split payment

## Verifica registri IVA e relative liquidazioni

### **Ulteriori verifiche**

a) In ogni verifica

- Riguardo ai pagamenti superiori ai 10.000 euro che siano sempre stati effettuati gli accertamenti di cui al D.M. 18.1.2008 n. 40 con verifiche a campione
- In caso di assunzione di mutui che sia stata fatta comunicazione ai sensi di quanto previsto dal Decreto 1.12.2003, n. 389/03 e dal D.M. 3.6.2004
- osservanza degli adempimenti relativi alla tracciabilità dei pagamenti come previsto dalla legge 136/2010.
- rispetto dell'adempimento relativo alla pubblicazione sul proprio sito web dei canoni di locazione in essere ai sensi di quanto previsto dall'art. 97 bis del D.L. 1/2012

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

- Controllo di ricorso per gli acquisti alla Consip o al mercato elettronico o ad altre centrali di committenza
- Controllo della situazione riguardo al rispetto del patto di stabilità e sull'eventuale esistenza di fattispecie elusive
- Controllo riguardo all'andamento degli incassi relativi agli oneri di urbanizzazione se utilizzati in parte per la copertura di spese correnti
- Controllo riguardo all'avvenuto aggiornamento periodico degli accertamenti riferiti alle sanzioni per violazione del codice stradale
- Controllo avvenuta comunicazione dei dati relativi ai debiti non estinti entro il 15 di ogni mese (art. 27, comma 1, D.L. 66/2014) rammentando che la mancata comunicazione è rilevante ai fini della misurazione e della valutazione della performance individuale del dirigente responsabile e comporta responsabilità dirigenziale e disciplinare
- Controllo aggiornamento fondo crediti di dubbia esigibilità

## **b) Saltuariamente**

- Verifica sull'invio del conto annuale e la relativa relazione entro i termini di legge

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

- Controllo almeno semestralmente delle regole seguite per l'affidamento di lavori pubblici mediante esame di un contratto scelto a campione (possibilmente di importo significativo)
- Verifica invio dei certificati del bilancio di previsione e del conto consuntivo nei termini previsti dalla legge
- Controllo dell'avvenuto invio del monitoraggio semestrale del patto di stabilità entro i termini di legge
- Controllo del rispetto del termine del 30 giugno relativo alla comunicazione al Dipartimento della funzione pubblica per ciascuno dei propri dipendenti e distintamente per ogni incarico conferito o autorizzato, i compensi, relativi all'anno precedente, erogati dall'amministrazione o della cui erogazione abbiano avuto comunicazione da soggetti terzi o di non aver conferito o autorizzato incarichi.

# COMPITI DELL'ORGANO DI REVISIONE

---

## NOVITA' DELL'ULTIMA ORA

**Nel ddl di stabilità è previsto che:**

se il Comune o la Provincia non saranno tempestivi nel certificare il rispetto del nuovo obbligo di pareggio del saldo finale di competenza, il presidente del collegio dei revisori o il revisore unico diventeranno commissari ad acta per rimediare in fretta al mancato adempimento. Ma se entro i successivi 30 giorni il certificato continuerà a mancare all'appello, **scatterà la decadenza** del revisore-commissario.

# **BILANCIO ARMONIZZATO**

---

**GRAZIE**

**PER L'ATTENZIONE**