

PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA CONTABILITA' FINANZIARIA

1. Definizione

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

La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

Eccezioni al principio contabile generale n. 4 dell'integrità del bilancio sono possibili solo nei casi espressamente previsti dalla legge, quale l'art. 6 del decreto legge n. 16 del 2014, il quale prevede che i "Comuni iscrivono la quota dell'imposta municipale propria al netto dell'importo versato all'entrata del bilancio dello Stato".

Per transazione si intende ogni evento o azione che determina la creazione, trasformazione, scambio, trasferimento o estinzione di valori economici, patrimoniali e finanziari (debiti e crediti) che si origina dall'interazione tra differenti soggetti (pubbliche amministrazioni, società, famiglie, ecc), e avviene per mutuo accordo o per atto unilaterale dell'amministrazione pubblica.

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

La rilevazione delle transazioni da cui non derivano flussi di cassa è effettuata al fine di attuare pienamente il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti di previsione.

La registrazione delle transazioni che non presentano flussi di cassa è effettuata attraverso le regolarizzazioni contabili, costituite da impegni cui corrispondono accertamenti di pari importo e da mandati versati in quietanza di entrata nel bilancio dell'amministrazione stessa.

Le regolazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale. Sono escluse le regolazioni contabili che registrano movimenti interni di risorse tra le articolazioni organizzative di un ente prive di autonomia contabile e di bilancio.

2. Principio della competenza finanziaria

Il principio della competenza finanziaria prescrive:

- a) il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive);
- b) il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione.

Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica che adotta la contabilità finanziaria, ed attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.

Il bilancio di previsione, almeno triennale di competenza, e di cassa nel primo esercizio, ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa ed ai pagamenti, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate per accensione di prestiti.

Gli stanziamenti degli esercizi del bilancio di previsione sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile. La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento. Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

3. L'accertamento dell'entrata e relativa imputazione contabile

3.1 L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione:

- a) la ragione del credito;
- b) il titolo giuridico che supporta il credito;
- c) l'individuazione del soggetto debitore;
- d) l'ammontare del credito;
- e) la relativa scadenza.

L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si dà atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

3.2 L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

3.3 Sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc..

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

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

A tal fine è stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità" il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata. Per le entrate tributarie che finanziano la sanità accertate sulla base degli atti di riparto e per le manovre fiscali regionali destinate al finanziamento della sanità o libere, e accertate per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale, non è effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Nel primo esercizio di applicazione del presente principio è possibile stanziare in bilancio una quota almeno pari al 50% dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione. Nel secondo esercizio lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 75% dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione, e dal terzo esercizio l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.

In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio.

In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato:

- a) nel bilancio in sede di assestamento;
- b) nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso, in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri. L'importo complessivo del fondo è calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi.

Al fine di adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità si procede:

- a) in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- b) in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti.

Non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili di cui al paragrafo 3.7, sono accertate per cassa.

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

Il fondo crediti di dubbia esigibilità è accantonato dall'ente beneficiario finale.

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

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi è rideterminata la quota dell'avanzo di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità.

L'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, può essere destinata alla copertura dello stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

Si rinvia all'esempio n. 5, riportato in appendice, che costituisce parte integrante del presente principio.

3.4 Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita "tipologia di entrata" e non è possibile procedere alla variazione del bilancio essendo scaduti i termini di legge, l'operazione è registrata istituendo, in sede di gestione, apposita voce, con stanziamento pari a zero. Tale procedimento è diretto a garantire la corretta applicazione dell'articolo 7 del Decreto legislativo n. 118 del 2011, che prevede il divieto di imputazione provvisoria delle operazioni alle partite di giro. Alle entrate derivanti da trasferimenti da Stato, Regioni, altri soggetti, per le quali, a causa delle scarse informazioni disponibili, non risulti possibile individuare esattamente la natura del trasferimento entro la chiusura del rendiconto, è possibile attribuire una denominazione generica che, in ogni caso, individui che trattasi di trasferimenti da Stato, di trasferimenti da Regione, ecc..

3.5 Nel caso di rateizzazione di entrate proprie l'accertamento dell'entrata è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la scadenza dell'ultima rata non sia fissata oltre i 12 mesi successivi.

L'accertamento di entrate rateizzate oltre tale termine è effettuato nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge con imputazione agli esercizi in cui scadono le rate.

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

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

- a) coincide con l'esigibilità del credito per le entrate tributarie ed extratributarie;
- b) coincide con l'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento, nel caso di entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, in conformità alle modalità indicate al punto 5.2 lettera c), con particolare riferimento alle modalità temporali ed alle scadenze in cui il trasferimento è erogato. A tal fine, l'ordinamento contabile prevede che ogni amministrazione pubblica, che impegna spese a favore di altre amministrazioni pubbliche, ne dia comunicazione ai destinatari. Per quanto riguarda le erogazioni effettuate dal Ministero dell'interno agli enti locali in base alla normativa vigente, il rispetto di tale principio viene assicurato attraverso la divulgazione degli importi delle cosiddette spettanze attraverso il sito internet istituzionale. Tale strumento di divulgazione può essere adottato anche dagli altri Enti. Con riferimento ai trasferimenti ed ai contributi da amministrazioni pubbliche che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria, l'esigibilità dell'entrata è determinata in considerazione dell'esigibilità della stessa, a prescindere dall'esercizio di imputazione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante;
- c) per quanto riguarda, in particolare, i "Contributi a rendicontazione", costituiti dai trasferimenti erogati annualmente a favore di un'amministrazione sulla base della rendicontazione delle spese sostenute, e di una precedente formale deliberazione/determinazione dell'ente erogante di voler finanziare la spesa "a rendicontazione", l'accertamento è imputato secondo le seguenti modalità, definite distintamente per i trasferimenti erogati tra amministrazioni pubbliche che adottano il principio della competenza finanziaria potenziato e per i trasferimenti erogati da soggetti che non adottano tale principio:
 - in caso di trasferimenti a rendicontazione erogati da un'amministrazione che adotta il principio della competenza finanziaria potenziato, l'amministrazione beneficiaria del contributo accerta l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante ha registrato i corrispondenti impegni. La delibera con cui un ente decide di erogare contributi "a rendicontazione" a favore di altri enti, per la realizzazione di determinate spese, costituisce un'obbligazione giuridicamente perfezionata, anche se condizionata alla realizzazione della spesa, a seguito della quale:

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

Nel corso della gestione, l'attuazione della spesa potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto. Di tali eventuali differenze, l'Ente beneficiario provvede a dare tempestiva comunicazione all'Ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il programma o cronoprogramma della spesa. A seguito di tali aggiornamenti, entrambi gli enti provvedono alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

- Nel caso di trasferimenti erogati "a rendicontazione" da soggetti che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria potenziata, l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa. L'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del crono programma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa.

➤ Per quanto riguarda, in particolare, i contributi del Ministero della giustizia per gli uffici giudiziari, l'accertamento è effettuato sulla base della formale comunicazione di riconoscimento del credito nei confronti del Comune, da parte del Ministero della Giustizia, a seguito dell'esame della rendicontazione presentata, o in assenza, sulla base dell'effettivo incasso. In ogni caso, è annualmente considerato esigibile il 70 per cento del contributo globalmente erogato nell'anno precedente o nell'ultimo esercizio in cui il Ministero della giustizia ha erogato il contributo a favore del comune (articolo 2, comma 2, del DPR 4 maggio 1998, n. 187). La rata a saldo è accertata sulla base della formale comunicazione di riconoscimento del credito da parte del Ministero della Giustizia, o in assenza, sulla base dell'effettivo incasso. Nell'esercizio in cui è incassato il saldo, si provvede alla cancellazione degli eventuali residui attivi riguardanti l'acconto della rata cui il saldo si riferisce e gli acconti degli esercizi precedenti, se non correlati a formale riconoscimento del credito da parte del Ministero. In sede di riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3 comma 7, del presente decreto, e successive modificazioni e integrazioni, l'ente provvede a cancellare i residui attivi riguardanti gli esercizi per i quali il comune ha già incassato la rata a saldo;

- d) coincide con i termini di pagamento previsti nel permesso di costruire, mentre la registrazione contabile dell'operazione è effettuata al momento del rilascio del permesso;

3.7.1 Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo e le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto (nei casi in cui la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo).

Per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate. A decorrere dalla data di entrata in vigore di tale principio, le entrate per le quali è già stato emesso il ruolo ma che non erano state accertate - ritenendo opportuno, per ragioni di prudenza, procedere all'accertamento per cassa - potranno essere accertate per cassa fino al loro esaurimento.

Ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato. A seguito della riscossione di tali crediti si provvede alla corrispondente riduzione del credito cui l'incasso si riferisce iscritto nello stato patrimoniale.

L'importo di tali crediti indicato nello stato patrimoniale è pari a 0 se trattasi di crediti di probabile inesigibilità.

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

Le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa. Sono accertati per cassa anche le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi, esclusi i casi in cui è espressamente prevista una differente modalità di accertamento.

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

3.7.2 Le entrate tributarie rimosse attraverso il bilancio dello Stato o di altra amministrazione pubblica sono accertate nell'esercizio in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno della corrispondente spesa nel bilancio dello Stato e dell'amministrazione pubblica che ha incassato direttamente il tributo.

3.7.3 L'articolo 20, commi 2, 2-bis, e 2-ter, del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, prevede che le Regioni:

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

- a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate. Ove si verifichi la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, detto evento è registrato come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente¹;

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

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

2-ter. La quota dei gettiti derivanti dalle manovre fiscali regionali destinata obbligatoriamente al finanziamento del Servizio sanitario regionale, ai sensi della legislazione vigente sui piani di rientro dai disavanzi sanitari, è iscritta nel bilancio regionale triennale, nell'esercizio di competenza dei tributi, obbligatoriamente per l'importo stimato dal competente Dipartimento delle finanze, ovvero per il minore importo destinato al Servizio sanitario regionale ai sensi dell'articolo 1, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191. Tale iscrizione comporta l'automatico e contestuale accertamento ed impegno dell'importo nel bilancio regionale. La regione non può disimpegnare tali somme, se non a seguito di espressa autorizzazione da parte del Tavolo di verifica degli adempimenti, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 80, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 e s.m.i.. In relazione a tale autorizzazione la regione è tenuta a trasmettere al Tavolo di verifica degli adempimenti la relativa documentazione corredata della valutazione d'impatto operata dal competente Dipartimento delle Finanze. Ove si verifichi in sede di consuntivazione dei gettiti fiscali un minore importo effettivo delle

¹ Lettera sostituita dall'Intesa sancita in Conferenza Unificata il 3 aprile 2014;

risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale rispetto all'importo che ha formato oggetto di accertamento ed impegno, detto evento è contabilmente registrato nell'esercizio nel quale tale perdita si determina come cancellazione dei residui attivi.”

- 3.7.4 Le entrate tributarie riscosse e versate nei conti di tesoreria centrale intestati alle Regioni sono considerate incassate quando sono versate nei conti correnti bancari delle Regioni.
- 3.7.5 Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto o, nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale. 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. Sono accertate per cassa la tassa automobilistica, l'imposta provinciale di trascrizione, la tassa relativa al rilascio delle licenze per la caccia e la pesca, il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti in discarica e l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori. Si raccomanda di gestire e controllare con attenzione i crediti derivanti dai tributi accertati per cassa.
- 3.7.6 Sono accertate per cassa anche le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa, salvo i casi in cui la lotta all'evasione è attuata attraverso l'emissione di ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali emessi dall'ente e imputati all'esercizio in cui l'obbligazione scade (per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate).
- 3.8 Le entrate derivanti dalla gestione dei servizi pubblici sono accertate sulla base dell'idonea documentazione che predispone l'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui servizio è reso all'utenza. Tale principio si applica anche nel caso in cui la gestione del servizio sia affidata a terzi.
- 3.9 Le entrate derivanti da interessi attivi sono accertate imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione giuridica attiva risulta esigibile. Con riferimento agli interessi bancari esigibili alla data del 31 dicembre e comunicati nei primi mesi dell'anno successivo, è possibile accertare l'entrata nell'anno successivo, imputandola all'esercizio precedente, sulla base della comunicazione della banca o dell'incasso verificatosi prima dell'approvazione del rendiconto. Le entrate per interessi di mora (ad esempio per ritardato pagamento canoni affitto) sono accertate al momento dell'incasso.
- 3.10 Le entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, sono accertate sulla base dell'idonea documentazione predisposta dall'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile. Le entrate derivanti da concessioni pluriennali, che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti, sono considerate destinate al finanziamento di interventi di investimento.
- 3.11 L'obbligazione per i permessi di costruire è articolata in due quote. La prima (oneri di urbanizzazione) è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione), la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell'opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota.

3.12 Le entrate UE sono accertate, distintamente per la quota finanziata direttamente dalla UE e per la quota di cofinanziamento nazionale (statale, attraverso i fondi di rotazione, regionale o di altre amministrazioni pubbliche), a seguito dell'approvazione, da parte della Commissione europea, del piano economico-finanziario e imputate negli esercizi in cui l'Ente ha programmato di eseguire la spesa. Infatti, l'esigibilità del credito dipende dall'esecuzione della spesa finanziata con i fondi comunitari (UE e nazionali). L'eventuale erogazione di acconti è accertata nell'esercizio in cui è incassato l'acconto.

Gli incassi UE versati nei conti di tesoreria centrale intestati alle Regioni sono considerati incassati nel bilancio delle Regioni. La contabilizzazione di tale operazione nel bilancio della Regione comporta:

- la registrazione dell'accertamento e della riscossione del finanziamento UE;
- la registrazione del contemporaneo impegno e versamento di tali risorse nel conto di tesoreria centrale (attraverso l'emissione di un mandato versato in quietanza di entrata). All'impegno delle spese determinate dal versamento nel conto di tesoreria centrale (tra le operazioni finanziarie) corrisponde l'accertamento dell'entrata derivante dal prelevamento dal conto di tesoreria.;
- al momento dell'effettivo prelievo delle somme presenti nel conto di tesoreria centrale, la registrazione dell'incasso derivante dal prelevamento dal conto di tesoreria.

3.13 Nella cessione di beni immobili, l'obbligazione giuridica attiva nasce al momento del rogito (e non al momento dell'aggiudicazione definitiva della gara). In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

L'accertamento è registrato anticipatamente nel caso in cui l'entrata sia incassata prima del rogito, salve le garanzie di legge. Nel caso in cui il contratto di compravendita preveda il pagamento differito, è consentito l'accertamento delle entrate con imputazione nel primo esercizio se il pagamento non è stabilito oltre i 12 mesi dell'anno successivo.

L'importo dell'obbligazione attiva è registrato senza distinguere il plusvalore, in quanto tale fenomeno non è rilevabile dalla contabilità finanziaria.

Il corrispettivo della cessione è interamente destinato alla spesa di investimento al netto del debito IVA. Tale principio è diretto a garantire la copertura finanziaria dell'eventuale posizione debitoria al termine previsto per la liquidazione periodica dell'IVA e consente, ai fini degli equilibri di bilancio, di destinare l'entrata iscritta tra le entrate in c/capitale a copertura delle spese correnti per il pagamento dell'IVA. In ogni caso risulta possibile destinare l'entrata in conto capitale corrispondente al debito IVA a copertura della spesa determinata dall'IVA dovuta per spese di investimento (credito IVA). Si rinvia ai principi contabili applicati concernenti la contabilizzazione dell'IVA.

Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato anche all'estinzione anticipata di prestiti (rinvio ai principi concernenti l'estinzione anticipata di prestiti).

3.14 Per tutte le altre cessioni di beni, l'obbligazione giuridica attiva nasce con il trasferimento della proprietà. In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

3.15 La cessione di diritti di superficie prevede la riscossione di un canone che, in genere, è incassato anticipatamente. L'obbligazione attiva sorge con il rogito, ed è in tale momento che l'entrata deve essere accertata, con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria. L'accertamento è anticipato nel caso in cui l'entrata sia incassata anticipatamente rispetto al rogito, salve le garanzie di legge. Se il diritto di superficie è convertito in un diritto di proprietà si applicano le norme della cessione dei beni.

3.16 L'entrata derivante dalla concessione di diritti su beni demaniali o patrimoniali è accertata a seguito dell'emanazione dell'atto amministrativo, con imputazione contabile all'esercizio previsto nell'atto amministrativo per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria.

3.17 Nel corso della gestione particolare attenzione deve essere dedicata alle scelte di indebitamento che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso e degli anni successivi, in riferimento al costante mantenimento degli equilibri economico-finanziari nel tempo. Nella gestione delle spese d'investimento, il ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli interventi programmati si realizza se non sono presenti risorse finanziarie alternative che non determinino oneri indotti per il bilancio dell'ente. A questo fine, occorre operare un'attenta e costante valutazione preventiva prima di ricorrere all'indebitamento.

Per mantenere il controllo dell'indebitamento netto dell'ente e per raggiungere al meglio gli obiettivi di finanza pubblica, è opportuno il ricorso a forme flessibili di indebitamento quali le aperture di credito e altre disponibili per l'ente, per garantire l'inerenza e la corrispondenza tra flussi di risorse acquisite con il ricorso all'indebitamento e fabbisogni di spesa d'investimento. Ciò favorisce una migliore programmazione pluriennale delle opere pubbliche e della spesa d'investimento finanziata con l'indebitamento e un andamento sostenibile del medesimo, sia in termini di indebitamento netto annuale, sia di ammontare complessivo del debito in ammortamento (stock di debito), sempre nella garanzia della integrale copertura finanziaria degli interventi programmati e realizzati.

Ai fini del mantenimento dell'equilibrio patrimoniale, è opportuno commisurare il periodo di ammortamento dell'indebitamento al presumibile periodo nel quale gli investimenti correlati potranno produrre la loro utilità.

3.18 Un'entrata derivante dall'assunzione di prestiti è accertata nel momento in cui è stipulato il contratto di mutuo o prestito (anche obbligazionario, ove consentito dall'ordinamento) o, se disciplinata dalla legge, a seguito del provvedimento di concessione del prestito. L'accertamento è imputato all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile (quando il soggetto finanziatore rende disponibile le somme oggetto del finanziamento).

Generalmente, nei mutui tradizionali la somma è esigibile al momento della stipula del contratto o dell'emanazione del provvedimento.

Considerato che, nel rispetto del principio della competenza finanziaria, i correlati impegni relativi alle spese di investimento sono imputati all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili, l'inerenza tra l'entrata accertata a titolo di indebitamento e la relativa spesa finanziata è realizzata attraverso appositi accantonamenti al fondo pluriennale vincolato (rinvio al principio di cui al punto 5.4). Nel caso in cui le leggi consentano agli enti di indebitarsi in relazione ad obbligazioni già scadute contabilizzate in esercizi precedenti non si dà luogo all'istituzione del fondo pluriennale vincolato.

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

3.19 Nel caso di finanziamenti attivati con "aperture di credito", che si consolidano in mutui passivi a seguito dell'effettiva necessità di liquidità, costituite in relazione ad esigenze di programmazione e di successiva realizzazione di investimenti, l'accertamento viene disposto, dal responsabile del contratto di prestito, sulla base degli effettivi utilizzi dell'apertura di credito (erogato). L'utilizzo dell'apertura di credito è effettuato sulla base delle necessità finanziarie dei correlati impegni di spesa nell'esercizio. Gli importi dei singoli accertamenti ed i relativi esercizi di imputazione

dell'entrata corrispondono a quelli degli impegni effettuati per la corrispondente spesa di investimento, sulla base del cronoprogramma di spesa.

3.20 Le operazioni di indebitamento sono registrate tra le accensioni di prestiti nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003 e successive modificazioni ed integrazioni e contabilizzate secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 76, della legge n. 311 del 2004. Il debito deve essere iscritto nel bilancio dell'ente che provvede all'effettivo pagamento delle rate di ammortamento anche se il pagamento risulta effettuato a seguito di delegazione di pagamento. L'amministrazione pubblica beneficiaria del mutuo, le cui rate di ammortamento sono corrisposte agli istituti finanziatori da un'amministrazione pubblica diversa, iscrive il ricavato del mutuo nelle entrate per trasferimenti in conto capitale con vincolo di destinazione agli investimenti. Nel caso in cui il pagamento delle rate di ammortamento risulti effettuato pro quota da più enti, anche il debito deve essere iscritto pro quota nei bilanci degli enti coinvolti.

3.21 Gli accertamenti di entrata riguardanti le accensioni di prestiti corrispondono all'aumento del valore nominale dell'indebitamento dell'ente. Le correlate spese riferite agli oneri finanziari sostenute al momento dell'accensione del prestito e alla quota interessi delle rate di ammortamento dei prestiti sono ricomprese nell'equilibrio della situazione corrente, mentre la quota di rimborso del capitale è imputata al titolo quarto della spesa "Rimborso di prestiti". In genere, gli oneri finanziari sostenuti al momento dell'accensione dei prestiti non comportano, per l'ente, un effettivo esborso. sono quantificati sulla base della documentazione riguardante il prestito e corrispondono alla differenza tra il valore nominale del debito e l'effettivo incasso dei proventi del debito.

La contabilizzazione dell'effettivo aumento del valore nominale dell'indebitamento è effettuata attraverso l'accertamento dell'intero importo del nuovo debito e la contabilizzazione delle riscossioni riguardanti:

- i proventi del debito effettivamente incassati;
- la quietanza riguardante il mandato emesso a favore del proprio bilancio concernente gli oneri finanziari sostenuti al momento dell'accensione del prestito.

3.22 In caso di rinegoziazione dei prestiti, eventuali indennizzi o penalità dell'operazione non possono essere considerate spese finanziate con il nuovo indebitamento, in quanto trattasi di oneri da registrare nella spesa corrente connessi all'atto e al momento temporale in cui si realizza l'operazione di rinegoziazione. Infatti, nel rispetto dell'articolo 119 della Costituzione, in tutti i casi di rinegoziazione dei prestiti, l'ammontare del debito nominale residuo non deve aumentare attraverso la compensazione di oneri finanziari pregressi o spese di rinegoziazione.

In caso di estinzione anticipata, la spesa sostenuta per rimborsare il capitale va allocata al titolo quarto "Rimborso di prestiti", mentre la spesa relativa agli interessi ancora dovuti o all'eventuale indennizzo o penalità va inserita nel titolo primo.

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

- a) la cancellazione degli impegni riguardanti il rimborso dei prestiti, già registrati e imputati agli esercizi previsti nel piano di ammortamento del finanziamento per il pagamento degli interessi passivi e delle quote capitale (nel rispetto del principio applicato n. 5.6);
- b) la reimputazione al titolo 4 della spesa "rimborso prestiti" dell'esercizio in cui avviene l'estinzione anticipata, degli impegni cancellati al punto a) riguardanti la quota capitale del debito residuo (conservando il valore nominale del debito residuo), al fine di consentire la registrazione, nel corso di tale esercizio, del pagamento diretto ad estinguere anticipatamente il debito. Nel rispetto del principio contabile generale n. 4 dell'integrità del bilancio, la registrazione del pagamento è effettuata anche se l'estinzione non comporta effettivi

movimenti di cassa. In tal caso il pagamento è registrato attraverso una regolazione contabile);

- c) la registrazione contabile della differenza tra il valore nominale del debito che è stato reimputato secondo quanto previsto alla lettera b) e il valore attribuito al debito nell'esercizio in corso, ai fini dell'estinzione anticipata o della ristrutturazione del debito, senza tenere conto dell'eventuale indennizzo o penalità previsto contrattualmente, che devono essere registrati distintamente. Se positiva, tale differenza è registrata al titolo terzo delle entrate, come "Proventi finanziari derivanti dall'estinzione anticipata di prestiti" (E.3.04.99.01.001), se negativa è registrata nel titolo primo, tra gli "Oneri finanziari derivanti dall'estinzione anticipata di prestiti" (U.1.08.99.01.001).

In caso di ristrutturazione del debito, si provvede anche;

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

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

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

3.23 La rilevazione dei flussi finanziari, conseguenti all'esistenza di contratti "derivati" in relazione al sottostante indebitamento, avviene nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio.

Pertanto, tenuto conto della natura di contratti autonomi e distinti rivestita, ad ogni effetto di legge, dai derivati e dai contratti di finanziamento sottostanti, dovranno trovare separata contabilizzazione i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto "derivato".

La regolazione annuale dei flussi che hanno natura di soli interessi è rilevata rispettivamente, per l'entrata, nel Titolo III e, per la spesa, nel Titolo I del bilancio. L'eventuale differenza positiva costituisce una quota vincolata dell'avanzo di amministrazione, destinata, secondo il seguente ordine di priorità, a garantire i rischi futuri del contatto, alla riduzione del debito sottostante in caso di estinzione anticipata, al finanziamento di investimenti.

Gli eventuali flussi in entrata "una tantum", conseguenti alla rimodulazione temporale o alla ridefinizione delle condizioni di ammortamento di un debito sottostante, - i cosiddetti "up front" derivanti dalle operazioni di cui all'art. 3, lettera f) del D.M. 389/2003, in conseguenza della loro assimilazione ad indebitamento prevista dall'art. 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003 - vengono contabilizzati nel titolo 6° delle entrate "accensioni di prestiti".

Nel caso in cui il derivato sia sorto con un upfront, una quota del flusso annuale di spesa è imputato a rimborso di prestiti. La quota da registrare come "rimborso di prestiti" è individuata sulla base del piano di ammortamento (definito in considerazione della durata del derivato e del tasso di interesse del derivato sottostante).

La regolazione annuale degli altri flussi riguardanti contratti di derivati che non hanno natura di interessi, ma prevedono l'ammortamento di un finanziamento, è rilevata nel titolo terzo della spesa concernente le spese per incremento di attività finanziarie.

Ad esempio, nel caso di derivati “bullet/amortizing”, diretti a costituire forme di ammortamento graduale del debito a fronte di buoni obbligazionari emessi in formato “bullet”, che prevedono il rimborso del capitale in un’unica soluzione alla scadenza, annualmente possono presentarsi tre distinti flussi finanziari:

- 1) entrate per interessi attivi sui derivati o spese per interessi passivi sui derivati;*
- 2) spese per interessi passivi sul debito originale (destinati ai sottoscrittori del titolo obbligazionario);*
- 3) spese per l’ammortamento del bullet (ovvero per costituire un capitale alla scadenza del bullet, da utilizzare per il rimborso di tale debito, ad esempio attraverso l’acquisto di titoli da parte dell’istituto finanziario che gestisce il fondo).*

Le operazioni di cui ai punti 1) e 2) sono contabilizzate nel rispetto del principio dell’integrità del bilancio, dando separata contabilizzazione ai flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi riguardanti il contratto derivato.

Le operazioni di cui al punto 3) sono registrate nel titolo terzo della spesa, come “Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento”.

Alla scadenza del bullet, gli istituti finanziari che gestiscono tali fondi provvedono a versare all’ente il valore del nozionale da rimborsare (registrato nel titolo 5 dell’entrata, tra le entrate per riduzioni di attività finanziarie) che provvederà a girare lo stesso importo agli obbligazionisti ad estinzione del debito.

Nell’ipotesi di sottoscrizione di un contratto concernente un derivato da ammortamento (bullet/amortizing), diretto a costituire forme di ammortamento graduale di un debito che presenta una scadenza unica (“bullet”), l’ente dovrebbe provvedere a:

- accertare l’entrata derivante dal diritto di ricevere risorse di importo pari al debito sottostante il derivato, nel titolo 5 dell’entrata, tra le entrate per riduzioni di attività finanziarie, come “Entrate derivanti dalla chiusura di un derivato di ammortamento” con imputazione all’esercizio di scadenza di tale debito;
- impegnare la spesa relativa ai versamenti annuali che l’ente si è impegnato ad effettuare, con imputazione ai singoli esercizi in cui i pagamenti devono essere effettuati, nel titolo terzo della spesa come “Spese derivanti dalla sottoscrizione di un derivato di ammortamento”.

Nel caso di derivati che prevedono lo scambio di flussi di interesse calcolati su nozionale “bullet/amortizing”, entrambi a tasso fisso, non essendo presente un rischio reale di futuri oneri a carico del bilancio derivanti dai reciproci pagamenti periodici, non è obbligatorio l’accantonamento del differenziale dei flussi di interesse.

Nel caso di estinzione anticipata del derivato, la somma ricevuta o pagata, corrispondente al valore di mercato rispettivamente positivo o negativo che il derivato presenta al momento della risoluzione (cd. mark to market), ha la stessa natura dei flussi netti originati periodicamente dallo stesso e, pertanto, è imputata, in caso di valore positivo, nel Titolo III delle entrate (entrate extra-tributarie) e, in caso di valore negativo, nel Titolo I delle spese (spese correnti).

Nel caso di mark to market positivo è necessario stanziare, tra le spese, un accantonamento per un valore corrispondente alle entrate accertate, con riferimento al quale non è possibile impegnare e pagare. La conseguente economia di bilancio costituisce una quota vincolata del risultato di amministrazione, fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall’ente, a copertura di eventuali mark to market negativi futuri, e fino a completa estinzione di tutti i debiti coperti da derivati. Infatti, nel caso di estinzione anticipata di uno strumento finanziario derivato, la somma ricevuta dell’ente (cd. mark to market) viene destinata all’estinzione anticipata di altri derivati detenuti dall’ente. In alternativa, il mark to market positivo viene utilizzato dall’ente per estinguere prioritariamente il debito relativo al mutuo o al buono obbligazionario a copertura del quale era stato perfezionato il derivato oggetto di estinzione anticipata.

Qualora, dopo aver estinto tutti i debiti coperti da strumenti finanziari derivati e dopo avere estinto tutti i collegati contratti derivati, residui una quota positiva di mark to market, quest’ultima è destinata alla riduzione dell’indebitamento generale dell’ente.

Nel caso di estinzione anticipata di derivati da ammortamento (bullet/amortizing) si provvede:

- a) alla cancellazione del credito derivante dalla sottoscrizione del derivato di ammortamento già accertato e imputato all'esercizio di scadenza del debito sottostante (Entrate derivanti dalla chiusura di un derivato di ammortamento E.5.04.08.01.001);
- b) all'accertamento e dell'incasso dell'entrata derivante dalla chiusura anticipata del derivato, o all'impegno e al pagamento della spesa sostenuta per chiudere anticipatamente il derivato, nel caso in cui l'operazione di chiusura anticipata comporti la necessità di rimborsare le controparti. Sia l'accertamento che l'impegno sono registrati tra le partite finanziarie, come entrate e spese derivanti dalla chiusura anticipata del derivato di ammortamento, e imputati all'esercizio della chiusura anticipata del derivato (Entrate derivanti dalla chiusura anticipata di un derivato di ammortamento E.5.04.08.01.002 o Spese derivanti dalla chiusura anticipata di un derivato di ammortamento U.3.04.08.01.002). La registrazione degli incassi o dei pagamenti è effettuata anche in caso di assenza di effettive riscossioni o pagamenti, se l'istituto finanziario provvede direttamente all'estinzione della quota del debito coperta dal derivato (attraverso una regolazione contabile). L'eventuale entrata non destinata alla copertura dell'operazione di rinegoziazione/ristrutturazione/estinzione anticipata del debito, è accantonata, con le stesse modalità previste in caso di mark to market positivo dei derivati che prevedono solo lo scambio di flussi di interesse.

3.24 Le cartolarizzazioni sono operazioni finanziarie a valere sui flussi di cassa che ci si attende siano generati da attivi patrimoniali finanziari o non finanziari (principalmente immobiliari). L'operazione è normalmente finanziata attraverso l'emissione di obbligazioni, effettuata da una società finanziaria, in genere creata ad hoc (detta società veicolo o SPV). Ad essa l'amministrazione pubblica, originariamente proprietaria degli attivi (*originator*), conferisce gli stessi in modo che possano fungere da collaterale all'emissione delle predette obbligazioni. Il controvalore delle emissioni è versato dalla società all'ente pubblico.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti ed a attività finanziarie e non finanziarie costituiscono indebitamento.

Nei casi in cui l'operazione di cartolarizzazione costituisca indebitamento, non essendo qualificata come cessione di attività, l'amministrazione pubblica provvede, in primo luogo, a registrare l'entrata, derivante dal versamento, da parte della società veicolo, del controvalore delle emissioni, tra le accensioni di prestiti. L'accertamento dell'entrata è effettuato a seguito della firma del contratto con la società veicolo ed è imputato all'esercizio nel quale è prevista l'erogazione delle risorse.

Nel corso dell'operazione di cartolarizzazione, e fino al completo esaurimento della stessa, la società veicolo provvede alla cessione a terzi degli attivi o alla riscossione dei crediti oggetto dell'operazione di cartolarizzazione.

La società veicolo comunica all'amministrazione pubblica, attraverso rendicontazioni periodiche, l'ammontare dei proventi della cessione o della riscossione degli attivi, l'importo dei compensi a proprio favore o degli altri oneri erogati a terzi, la spesa sostenuta per il rimborso dei titoli e l'eventuale importo residuo da destinare all'amministrazione pubblica.

Sulla base delle periodiche rendicontazioni della società veicolo, l'amministrazione pubblica contabilizza in bilancio la cessione definitiva delle attività o la riscossione dei crediti al lordo di qualsiasi spesa o onere accessorio, sia della società veicolo che dell'Ente.

La copertura finanziaria delle spese correnti e degli interessi passivi connessi all'operazione di cartolarizzazione deve essere effettuata con le entrate correnti dell'Amministrazione pubblica.

Dal punto di vista contabile tali operazioni sono così registrate:

- 1) i proventi che la società veicolo trattiene per il rimborso di titoli sono accertati tra le alienazioni delle attività immobiliare (che in tale momento escono definitivamente dal patrimonio dell'Ente) o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione.

Contemporaneamente, tra le spese per rimborso dei prestiti, si registra l'impegno per la spesa sostenuta per il rimborso dei titoli e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;

- 2) i proventi che la società veicolo trattiene per il pagamento degli interessi passivi sui titoli emessi sono accertati tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione. Contemporaneamente, per lo stesso importo, si impegnano le spese per interessi e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;
- 3) i proventi che la società veicolo trattiene a titolo di commissione o per altre spese sono ugualmente accertati tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione. Contemporaneamente, per lo stesso importo, si impegnano le spese per gli oneri della cartolarizzazione e si emette il relativo mandato di pagamento versato in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;
- 4) i proventi che la società veicolo effettivamente trasferisce all'amministrazione pubblica sono accertati e riscossi tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione.

Alla fine dell'esercizio in cui ha rilevato il debito derivante dalla cartolarizzazione, l'amministrazione pubblica, attraverso le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale, riclassifica nello stato patrimoniale le attività oggetto dell'operazione come "Immobili cartolarizzati" o "Crediti cartolarizzati".

- 3.25 Il leasing finanziario e i contratti assimilati (leasing immobiliare, leasing in costruendo, sale and lease-back, ecc.) sono contratti di finanziamento che consentono ad un soggetto, comprese le amministrazioni pubbliche, di avere la disponibilità di un bene durevole, mobile o immobile, strumentale all'esercizio della propria attività, in cambio di un canone periodico, con la facoltà, una volta che sia scaduto il termine previsto dal contratto, di esercitare l'opzione di riscatto del medesimo acquistandone la relativa proprietà. Nell'operazione di leasing finanziario sono coinvolti i seguenti soggetti: l'utilizzatore, che è colui che sceglie ed utilizza il bene e può riscattarlo alla fine del contratto, il finanziatore dell'operazione, che acquista materialmente il bene scelto dall'utilizzatore, conservandone la proprietà sino al momento dell'eventuale riscatto ed il fornitore, che vende alla società di leasing il bene scelto dall'utilizzatore.

Il leasing operativo si caratterizza, invece, per la mancanza dell'opzione di riscatto al termine del contratto. In tal caso, è lo stesso produttore del bene che lo concede in locazione per un canone che corrisponde generalmente alla entità dei servizi offerti dal bene stesso e non è in relazione con la sua durata economica.

La distinzione tra le due fattispecie è stata focalizzata dalla Corte di Cassazione (Cass. Civ. sez. unite, n. 65/1993) che ha qualificato il leasing finanziario come "leasing traslativo" ove i canoni non costituiscano soltanto il corrispettivo dell'utilizzazione del bene nel periodo, ma incorporano parte del prezzo del bene stesso, cosicché l'utilizzatore, avendo interamente pagato il prezzo, al termine del rapporto, è vincolato, in termini di convenienza economica, all'acquisto formale del bene.

Per contro, il leasing operativo viene qualificato come "leasing di godimento", ove i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo, costituendo il corrispettivo del godimento ed essendo raggugliati al valore di utilizzazione del bene.

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

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

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, le operazioni di leasing finanziario costituiscono indebitamento.

Per il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, come previsto dal SEC 95, dallo IAS 17 e dalla giurisprudenza consolidata, il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono debito che finanzia l'investimento.

Pertanto, il leasing finanziario e le operazioni assimilate, sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, secondo il cd. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

Al momento della consegna del bene oggetto del contratto, si rileva il debito pari all'importo oggetto di finanziamento, da iscrivere tra le "Accensioni di prestiti", e si registra l'acquisizione del bene tra le spese di investimento (si accerta l'entrata, si impegna la spesa e si emette un mandato versato in quietanza di entrata del proprio bilancio).

L'importo del finanziamento è costituito dal valore corrente del bene all'inizio del leasing, che deve essere pari al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing. Nel determinare il valore attuale, il tasso di sconto da utilizzare è il tasso di interesse implicito nell'operazione di leasing, se è possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso di interesse marginale del locatario.

Anche se formalmente non è di proprietà dell'ente, dal punto di vista contabile il bene è preso in carico dell'ente, inventariato tra i beni in leasing ed oggetto di ammortamento.

Al momento del pagamento dei canoni periodici si rilevano sia gli interessi passivi impliciti nel canone che la quota di finanziamento rimborsata. In altri termini, i canoni periodici sono registrati contabilmente distinguendo la parte interessi, da imputare in bilancio tra le spese correnti, dalla quota capitale, da iscrivere tra i rimborsi prestiti della spesa. Considerato che il leasing finanziario è costruito come un'operazione di erogazione di credito, l'amministrazione ha sempre la possibilità di calcolare quanta parte del canone è destinata a restituire il capitale e quanta a remunerare il prestito, sotto forma di piano di ammortamento.

Alla fine del contratto di leasing, la spesa per l'esercizio del riscatto è registrata tra le spese di investimento.

Si segnala, infine, che il bene concesso in locazione finanziaria all'amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata, poiché il locatore è proprietario del bene sino all'eventuale opzione di riscatto da parte dell'Amministrazione pubblica. Infatti, il locatore, in caso di mancato riscatto, conserva, anche dopo il periodo di locazione, la proprietà del bene; conseguentemente, non possono costituire oggetto del contratto beni rientranti nel demanio pubblico necessario ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile delle amministrazioni pubbliche, in quanto non commerciabili.

Inoltre, l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante leasing immobiliare o in costruendo, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere

acquisita dal locatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'amministrazione. E' ammissibile la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, purché il diritto reale sia concesso per un periodo considerevolmente più lungo di quello previsto per il contratto di locazione finanziaria.

I principi di cui al presente paragrafo si applicano, a decorrere dal 1° gennaio 2015, alle nuove operazioni di leasing.

- 3.26 Le anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere dell'ente sono contabilizzate nel titolo istituito appositamente per tale tipologia di entrate che, ai sensi dell'articolo all'art. 3, comma 17, della legge 350/2003, non costituiscono debito dell'ente, in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente e destinate ad essere chiuse entro l'esercizio.

Pertanto, alla data del 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e rimosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse.

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle anticipazioni di tesoreria sono contabilizzate nel rispetto del principio contabile generale n. 4, dell'integrità, per il quale le entrate e le spese devono essere registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate.

Al fine di consentire la contabilizzazione al lordo, il principio contabile generale della competenza finanziaria n. 16, prevede che gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio.

Nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In allegato si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno. La conciliazione del consuntivo con il conto del tesoriere è effettuata tenendo conto delle risultanze del consuntivo e dell'allegato.

4. La riscossione ed il versamento delle entrate

- 4.1 L'entrata è riscossa a seguito del materiale introito delle somme corrisposte dai debitori agli incaricati ad esigere, interni o esterni.

Per tutte le entrate rimosse dal tesoriere/cassiere, il servizio economico finanziario emette i relativi ordinativi d'incasso da registrarsi in contabilità entro 60 giorni dall'incasso, attribuendoli all'esercizio in cui l'incasso è stato effettuato (anche nel caso di esercizio provvisorio del bilancio).

La reverse di incasso deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'ordinamento e, in particolare, riportare i codici identificativi della transazione elementare.

Nel rispetto dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, è vietata la temporanea contabilizzazione degli incassi tra le partite di giro/servizi per conto terzi.

I titoli di incasso che regolarizzano incassi effettuati dal tesoriere nell'esercizio precedente, sono imputati contabilmente alla competenza finanziaria dell'esercizio precedente, anche se emessi nell'esercizio successivo.

In generale, gli incassi ed i pagamenti effettuati in un esercizio non possono essere regolarizzati imputandoli al bilancio dell'anno successivo attraverso l'emissione di un titolo in conto residui. Considerato che l'imputazione in conto residui di un titolo rappresenta l'incasso (o il pagamento), effettuato nell'esercizio in corso di un'entrata accertata in precedenti esercizi (o di una spesa impegnata in precedenti esercizi), si ribadisce che emettere un titolo di entrata o di spesa, sia in c/competenza che in c/residui, riferito ad un esercizio diverso da quello in cui l'operazione di cassa è eseguita, costituisce una rappresentazione contabile del fatto gestionale che non rispetta il principio contabile della veridicità.

Se l'imputazione degli incassi e dei pagamenti all'esercizio è stata effettuata correttamente, alla chiusura dell'esercizio finanziario, conclusa l'attività di regolarizzazione dei sospesi ed annullati i titoli ineseguiti, il fondo di cassa risultante dalle scritture dell'ente (cd. fondo contabile o di diritto) coincide con il fondo di cassa risultante dalle scritture della banca (cd. fondo di cassa di fatto) senza che sia necessario procedere ad alcuna riconciliazione.

Gli enti allegano al consuntivo una dichiarazione, firmata dal tesoriere/cassiere, che attesta il fondo di cassa effettivo all'inizio dell'esercizio, il totale degli incassi e dei pagamenti effettuato nell'esercizio e l'ammontare del fondo di cassa effettivo al 31 dicembre dell'anno cui si riferisce il consuntivo. Tali importi devono coincidere con le risultanze del consuntivo dell'ente.

In caso di discordanza il bilancio non rispetta il principio contabile della veridicità.

Per gli enti soggetti alla rilevazione SIOPE, la dichiarazione del tesoriere/cassiere è costituita dai prospetti delle disponibilità liquide, da allegare ai consuntivi ai sensi dell'articolo 77-quater, comma 11, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

In nessun caso il tesoriere dell'ente può rifiutare la riscossione di entrate.

Nel caso di riscossioni senza ordinativi d'incasso, il tesoriere deve darne immediata comunicazione al servizio finanziario e richiedere l'emissione dell'ordinativo d'incasso.

Le entrate sono rimosse con versamenti diretti in tesoreria o con ogni altra modalità prevista dal regolamento di contabilità.

Le modalità di attuazione della "riscossione" rispettano i seguenti principi:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
- certezza della data del versamento e della causale;
- registrazione cronologica dei versamenti ed immutabilità delle registrazioni stesse;
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.

- 4.2 Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale, previa formale parificazione, per il tramite dell'amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere.

Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.

L'operazione di "parificazione" consiste nella verifica dell'avvenuto rispetto delle norme previste dall'ordinamento e dal regolamento di contabilità dell'ente e nella corrispondenza delle risultanze del rendiconto con quelle della contabilità dell'ente.

Gli agenti contabili devono tenere un registro giornaliero delle riscossioni e versare all'amministrazione per la quale operano gli introiti riscossi secondo la cadenza fissata dal regolamento di contabilità.

Il regolamento di contabilità disciplina le modalità di esercizio del riscontro contabile e le modalità di riscossione e successivo versamento in tesoreria delle entrate a mezzo degli agenti della riscossione.

5. Impegno di spesa e regole di copertura finanziaria della spesa

- 5.1. Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio

individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni alle quali non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare ed il soggetto creditore e avendo indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- la ragione del debito;
- l'indicazione della somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- la scadenza dell'obbligazione;
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.

L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio di previsione a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione², di locazione, di leasing operativo, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 c.c., delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento."

Nei casi in cui è consentita l'assunzione di spese correnti di competenza di esercizi non considerati nel bilancio di previsione, l'elenco dei relativi provvedimenti di spesa assunti nell'esercizio è trasmesso, per conoscenza, al Consiglio dell'ente (gli enti strumentali delle regioni, province e Comuni trasmettono tali provvedimenti all'ente vigilante).

5.2 Pertanto, per la spesa corrente, l'imputazione dell'impegno avviene:

a) per la spesa di personale:

- nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da

² *La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo ad eseguire, a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose.*

Si intendono per prestazioni periodiche quelle che si ripetono a distanza di tempo a scadenze determinate, come ad es. la fornitura quotidiana di determini beni necessari per la gestione della propria attività, mentre le prestazioni continuative sono rese senza interruzioni per tutta la durata del contratto, come accade, ad es., in materia di erogazione di gas o di energia elettrica";

Il contratto di somministrazione si distingue:

- a) *dal contratto di appalto, perché l'oggetto dell'appalto si sostanzia nel compimento di un'opera o di un servizio, mentre il contratto di somministrazione ha ad oggetto la fornitura continuativa o periodica di cose;*
- b) *dal contratto di vendita a consegne ripartite, nel quale, attesa l'unicità della prestazione, la consegna di una determinata quantità di cose avviene in più momenti ed in modo frazionato per agevolare l'esecuzione o il ricevimento della medesima prestazione. Il contratto di somministrazione, invece, è volto a soddisfare un bisogno che perdura nel tempo. Un'ulteriore differenza tra il contratto di fornitura e il contratto di vendita a consegna ripartita è la possibilità di recesso, previo preavviso, senza penali*

una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nelle entrate di bilancio;

- nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici. Nelle more della firma del contratto si auspica che l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione. Fa eccezione l'ipotesi di blocco legale dei rinnovi economici nazionali, senza possibilità di recupero, nel qual caso l'accantonamento non deve essere operato.

Negli esercizi considerati nel bilancio di previsione si procede all'impegno, per l'intero importo, delle spese di personale risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In occasione del rendiconto si cancellano gli impegni cui non corrispondono obbligazioni formalizzate.

- Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziare e impegnate in tale esercizio. Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Alla fine dell'esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio. Considerato che il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo.

Le verifiche dell'Organo di revisione, propedeutiche alla certificazione prevista dall'art. 40, comma 3-sexies, del D.Lgs. 165/2001, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce. In caso di mancata costituzione del fondo nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale. Identiche regole si applicano ai fondi per il personale dirigente.

Nel primo esercizio di applicazione di tale principio sono possibili le seguenti casistiche.

- 1) gli enti che già impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio successivo a quello cui tali spese si riferiscono, non hanno problemi di discontinuità nel rispetto dei vincoli riguardanti la spesa di personale, in quanto in ciascun esercizio impegnano spese di personale riguardanti un'annualità completa.

Pertanto, nel primo esercizio del bilancio di previsione, tali enti provvedono a stanziare

spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

- a) la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento;
- b) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
- c) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

- 2) Anche per gli enti che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nello stesso esercizio cui tali spese si riferiscono non si determinano problemi di discontinuità, a condizione che il pagamento del trattamento accessorio e premiante sia effettuato nell'esercizio successivo, dopo il riaccertamento straordinario dei residui.

Infatti, a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi risultanti al 31/12 dell'esercizio che precede il primo anno di sperimentazione e riguardanti le spese relative al trattamento accessorio e premiante riferite all'esercizio precedente sono cancellati e reimputati alla competenza del primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, garantendone la copertura attraverso il valore del fondo pluriennale vincolato determinato con l'operazione di riaccertamento straordinario.

Pertanto, nel primo esercizio del bilancio di previsione, tali enti provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

- a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
- b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

A seguito del riaccertamento straordinario, lo stanziamento iniziale così determinato è incrementato della spesa riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare e pagare nell'anno in corso.

- 3) Nel caso in cui gli enti di cui al punto 2), che impegnavano le spese relative al trattamento accessorio e premiante nell'esercizio cui tali spese si riferiscono, provvedano al pagamento di tali voci prima del riaccertamento straordinario dei residui, è necessario, al fine di evitare problemi di discontinuità del livello degli impegni ai fini del rispetto dei vincoli della spesa di personale, effettuare il pagamento nel rispetto del presente principio, imputandolo alla competenza dell'esercizio in corso, piuttosto che ai residui dell'esercizio precedente.

A tal fine l'ente deve impegnare nuovamente la spesa relativa al trattamento accessorio e premiante riferita all'esercizio precedente, nonostante tale spesa risulti già impegnata con riferimento a tale esercizio.

Pertanto, anche tali enti, nel primo esercizio del bilancio di previsione, provvedono a stanziare spese di personale riguardanti complessivamente le seguenti componenti:

- a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno;
- b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo.

L'impegno riguardante la spesa relative al trattamento accessorio e premiante dell'esercizio precedente è registrato a valore dello stanziamento riguardante la lettera a).

Nel corso del riaccertamento straordinario dei residui, l'ente procede alla cancellazione e alla reimputazione del residuo passivo riguardante il trattamento accessorio e premiante riferito all'esercizio precedente, come se tale spesa non fosse stata nuovamente impegnata e già pagata.

Si provvede pertanto alla variazione dello stanziamento iniziale incrementandolo della spesa riguardante la premialità. Al termine delle procedure riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui, gli stanziamenti riguardanti la spesa di personale risultano così determinati:

- a) la spesa riguardante l'anno di riferimento, destinata ad essere liquidata nell'anno, impegnata per la premialità e il trattamento dell'anno precedente, già pagata;
- b) il fondo pluriennale riguardante la premialità e il trattamento accessorio dell'anno in corso, da liquidare nell'anno successivo;

- c) la premialità e il trattamento accessorio dell'anno precedente, da liquidare nell'anno di riferimento, impegnata a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

Poiché non è possibile avere un doppio impegno per la medesima spesa, a seguito delle procedure riguardanti il riaccertamento straordinario, è necessario procedere alla eliminazione della duplicazione, cancellando l'impegno di cui alla lettera c), fermo restando lo stanziamento complessivo e la relativa copertura rideterminata a seguito del riaccertamento straordinario costituita dal fondo pluriennale vincolato destinato a finanziare la premialità dell'anno in corso.

In caso di esercizio provvisorio, si applicano i medesimi principi.

- Per quanto riguarda la spesa nei confronti dei dipendenti addetti all'Avvocatura, considerato che la normativa prevede la liquidazione dell'incentivo solo in caso di esito del giudizio favorevole all'ente, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento, con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente deve limitarsi ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli incentivi ai legali dipendenti, stanziando nell'esercizio le relative spese che, in assenza di impegno, incrementano il risultato di amministrazione, che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese legali. Identiche regole si applicano a qualsiasi altra voce stipendiale accessoria che sia sottoposta a condizione sospensiva, in analogia a quanto appena espresso.

b) per la spesa relativa all'acquisto di beni e servizi:

- nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente;
- negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto e di somministrazione periodica ultrannuale;
- riguardanti gli aggi corrisposti sui ruoli, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto nella convenzione per la riscossione dei tributi applicato all'ammontare delle entrate accertato, al netto dell'eventuale relativo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità;
- nell'esercizio in cui la prestazione è resa per i gettoni di presenza dei componenti del Consiglio, anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo;
- riguardanti le commissioni per l'alienazione di beni, di titoli e di partecipazioni, nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate, per un importo pari a quello previsto dal contratto, nel caso in cui il provento è incassato al netto. La contabilizzazione di tali oneri è effettuata nel rispetto del principio dell'integrità del bilancio, anche nel caso di assenza di un pagamento effettivo. La copertura delle commissioni per l'alienazione di beni immobili o di titoli e partecipazioni può essere costituita dalle entrate correlate.

c) per la spesa relativa a trasferimenti correnti:

- nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo. Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. L'amministrazione pubblica ricevente rileverà l'accertamento di entrata riferito al trasferimento corrente e ad esso saranno correlate le obbligazioni giuridiche passive che scadono nell'esercizio di riferimento correlate al trasferimento o la creazione del fondo vincolato da trasferire ai futuri esercizi (nel caso di progetti specifici finanziati da trasferimenti correnti finalizzati);
- nel caso di contributi in conto interessi o contributi correnti di carattere pluriennale ricorrente negli esercizi finanziari in cui vengono a scadenza le singole obbligazioni, individuati sulla base del piano di ammortamento del prestito. Per gli esercizi ancora non gestiti si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento

Le modalità di contabilizzazione dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in conto capitale sono le stesse previste per i trasferimenti correnti. I trasferimenti in conto capitale non

costituiscono spese di investimento e, pertanto, non possono essere finanziati attraverso l'assunzione di debiti e dismissioni patrimoniali.

d) per la spesa per l'utilizzo di beni di terzi (es. locazione), l'imputazione dell'impegno si realizza per l'intero onere dell'obbligazione perfezionata, con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere.

e) nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'ente, le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA e, per la determinazione della posizione IVA, diventano rilevanti la contabilità economico patrimoniale e le scritture richieste dalle norme fiscali (ad es. registri IVA). La contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate l'eventuale credito IVA, o l'eventuale debito IVA, tra le spese. Il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA o è contestuale all'eventuale pagamento eseguito nel corso dell'anno di imposta, mentre l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione.

Il credito IVA imputabile a investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti. Il credito IVA imputabile a investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione pari al credito IVA derivante dall'Investimento finanziato dal debito, è vincolata alla realizzazione di investimenti. Effettuato il vincolo l'ente può procedere alla compensazione dei tributi o al finanziamento di spese correnti.

L'ente fornisce informazioni riguardanti la gestione IVA nella relazione sulla gestione al consuntivo.

Le amministrazioni che, per la determinazione dell'IRAP, hanno optato per l'applicazione del *metodo commerciale* sulle attività rilevanti ai fini IRAP e, in sede di presentazione della dichiarazione annuale, evidenziano un credito, relativo ai maggiori versamenti degli acconti mensili IRAP effettuati nell'anno precedente, in misura superiore rispetto all'imposta dovuta per la quota "commerciale" delle retribuzioni erogate al personale impiegato promiscuamente nelle attività oggetto di opzione, accertano il credito IRAP imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso.

f) gli impegni riguardanti gli interessi passivi sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva. Gli impegni concernenti gli interessi derivanti da operazioni di indebitamento perfezionato sono imputati negli esercizi del bilancio di previsione e negli esercizi successivi sulla base del piano di ammortamento. Per gli esercizi ancora non gestiti si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento. Gli impegni sono registrati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento (Cassa Depositi e Prestiti).

g) gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa. In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui prevista dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale. Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni. Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata. Al riguardo si ricorda che l'articolo 3, comma 4, del presente decreto prevede che le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese reimputate sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.

- h) nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.

In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).

In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.

In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione).

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

- i) anche le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del". Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile.

- 5.3 Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziato, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. E' in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

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

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

La copertura finanziaria delle spese di investimento che comportano impegni di spesa imputati a più esercizi deve essere predisposta - fin dal momento dell'attivazione del primo impegno - con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento, sulla base di un obbligazione giuridica perfezionata o di una legge di autorizzazione all'indebitamento.

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

Costituiscono idonea copertura finanziaria delle spese di investimento, impegnate negli esercizi successivi, le risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione (accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa), l'avanzo di amministrazione o le entrate già accertate imputate agli esercizi successivi, la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione.

In particolare, possono costituire copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi a quello in corso di gestione le entrate già accertate:

- imputate all'esercizio in corso di gestione (entrate correnti destinate per legge agli investimenti, entrate derivanti da avanzi della situazione corrente di bilancio, entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossione di crediti, proventi da permessi di costruire e relative sanzioni);
- derivanti da trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche anche se imputate negli esercizi successivi a quello di gestione,
- derivanti dai mutui tradizionali, i cui contratti prevedono l'erogazione delle risorse in un'unica soluzione, prima della realizzazione dell'investimento, dando luogo ad accantonamenti al fondo pluriennale vincolato di cui al successivo punto 5.4;
- derivanti da forme di finanziamento flessibile i cui contratti consentono l'acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell'investimento (da preferire rispetto al mutuo tradizionale, in quanto comportano minori oneri finanziari);
- derivanti da altre entrate accertate tra le accensioni di prestiti, i cui contratti prevedono espressamente l'esigibilità del finanziamento secondo i tempi di realizzazione delle spese di investimento (ad esempio i prestiti obbligazionari a somministrazione periodica);
- l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato, a seguito dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, a condizione che siano rispettate le seguenti priorità:

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

Non costituiscono idonee forme di copertura degli investimenti le altre entrate accertate e imputate a esercizi successivi a quello in corso di esercizio, quali i permessi da costruire, in considerazione dell'incertezza che gli accertamenti imputati a esercizi futuri possano tradursi in effettive risorse disponibili per l'ente.

L'impegno delle spese di investimento effettuato sulla base del cronoprogramma può comportare, nel caso di variazioni del cronoprogramma, determinate dall'avanzamento dei lavori con un andamento differente rispetto a quello previsto, la necessità di procedere a variazioni di bilancio e al riaccertamento degli impegni assunti.

In ogni caso, al momento del controllo e della verifica degli equilibri di bilancio in corso di anno e della variazione generale di assestamento, l'ente deve dare atto di avere effettuato la verifica dell'andamento dei lavori pubblici finanziati ai fini dell'adozione delle necessarie variazioni.

Per ulteriori informazioni riguardanti le modalità di contabilizzazione delle spese di investimento nel bilancio di previsione, si rinvia agli esempi n. 1 e 2 dell'appendice tecnica.

- 5.4 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.

Trattasi di un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria di cui all'allegato 1, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Il fondo pluriennale vincolato è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il fondo pluriennale vincolato costituito:

- a) in occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce
- b) in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, effettuata per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria.

Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

L'ammontare complessivo del fondo iscritto in entrata, distinto in parte corrente e in c/capitale, è pari alla sommatoria degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa del bilancio dell'esercizio precedente, nei singoli programmi di bilancio cui si riferiscono le spese, dell'esercizio precedente. Solo con riferimento al primo esercizio, l'importo complessivo del fondo pluriennale, iscritto tra le entrate, può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.

Nel corso dell'esercizio, sulla base dei risultati del rendiconto, è determinato l'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione e degli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, di cui il fondo pluriennale vincolato di entrata costituisce la copertura.

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

Il fondo pluriennale risulta immediatamente utilizzabile, a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano, ed è possibile procedere all'impegno delle spese esigibili nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario), e all'impegno delle spese esigibili negli esercizi successivi (la cui copertura è effettuata dal fondo).

In altre parole, il principio della competenza potenziata prevede che il "fondo pluriennale vincolato" sia uno strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, che evidenzia con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego ed utilizzo per le finalità programmate e previste. In particolare, la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e relativo elenco annuale di cui alla vigente normativa che prevedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati.

In fase di previsione il fondo pluriennale vincolato stanziato tra le spese è costituito da due componenti logicamente distinte:

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

L'esigenza di rappresentare nel bilancio di previsione le scelte operate, compresi i tempi di previsto impiego delle risorse acquisite per gli interventi sopra illustrati, è fondamentale nella programmazione della spesa pubblica locale (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo). Ciò premesso, si ritiene possibile stanziare, nel primo esercizio in cui si prevede l'avvio dell'investimento, il fondo pluriennale vincolato anche nel caso di investimenti per i quali non risulta motivatamente possibile individuare l'esigibilità della spesa.

In tali casi, il fondo è imputato nella spesa dell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione, alla missione ed al programma cui si riferisce la spesa e, nel bilancio gestionale (per le regioni) e nel PEG (per gli enti locali), è "intestato" alla specifica spesa che si è programmato di realizzare, anche se non risultano determinati i tempi e le modalità.

Nel corso dell'esercizio, a seguito della definizione del cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa, si apportano le necessarie variazioni a ciascun esercizio considerati nel bilancio di previsione per stanziare la spesa ed il fondo pluriennale negli esercizi di competenza e, quando l'obbligazione giuridica è sorta, si provvede ad impegnare l'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'entrata sia stata accertata o incassata e la spesa non sia stata impegnata, tutti gli stanziamenti cui si riferisce la spesa, compresi quelli relativi al fondo pluriennale, iscritti nel primo esercizio del bilancio di previsione, costituiscono economia di bilancio e danno luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione dell'esercizio da destinarsi in relazione alla tipologia di entrata accertata. In allegato al bilancio di previsione sono indicate le spese finanziate dal fondo pluriennale, distinguendo quelle impegnate negli esercizi precedenti, quelle stanziate nell'esercizio e destinate alla realizzazione di investimenti già definiti e quelle destinate alla realizzazione di investimenti in corso di definizione. Con riferimento agli investimenti in corso di definizione, l'ente indica le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria per definire il cronoprogramma (previsione dei SAL) della spesa.

In allegato al rendiconto dell'esercizio sono indicati gli impegni imputati agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il rendiconto finanziati dal fondo pluriennale vincolato alla data di chiusura dell'esercizio.

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

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

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

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

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

Si segnala la rilevanza della "prenotazione della spesa" riguardante le spese delle gare formalmente indette e del quadro economico dell'opera, uniche fattispecie di costituzione del fondo pluriennale vincolato in assenza di impegni imputati nelle scritture contabili degli esercizi successivi.

Viceversa, se nel corso della gestione sono stati assunti impegni pluriennali relativi agli esercizi successivi, è facoltà dell'ente prenotare le corrispondenti quote del fondo pluriennale iscritte nella spesa dell'esercizio in corso di gestione.

I fondi pluriennali vincolati prenotati sono iscritti tra le entrate del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, alla voce "fondo pluriennale", distintamente per la parte corrente e in conto capitale.

In sede di elaborazione del rendiconto, i fondi pluriennali vincolati non prenotati costituiscono economia del bilancio e concorrono alla determinazione del risultato contabile di amministrazione.

Nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità dell'ente, i dirigenti responsabili della spesa possono autorizzare variazioni fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 di competenza della giunta.

I regolamenti di contabilità delle regioni possono prevedere che le variazioni del fondo pluriennale vincolato siano autorizzate dal responsabile finanziario.

Nelle more dell'adeguamento del regolamento di contabilità dell'ente ai principi del presente decreto, le variazioni del fondo pluriennale vincolato possono essere autorizzate dal responsabile finanziario della regione.

Nel corso dell'esercizio, la cancellazione di un impegno finanziato dal fondo pluriennale vincolato comporta la necessità di procedere alla contestuale riduzione dichiarata 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.

E' possibile utilizzare il fondo pluriennale iscritto in entrata solo nel caso in cui il vincolo di destinazione delle risorse che hanno finanziato il fondo pluriennale preveda termini e scadenze il cui mancato rispetto determinerebbe il venir meno delle entrate vincolate o altra fattispecie di danno per l'ente.

Per ulteriori informazioni riguardanti le modalità di utilizzo del fondo pluriennale vincolato, si rinvia al principio applicato della programmazione di bilancio n.4/1 ed agli esempi dell'appendice tecnica, che costituiscono parte integrante del presente principio.

5.5 Le concessioni di credito possono essere costituite:

- da anticipazioni di liquidità nei confronti dei propri enti ed organismi strumentali e delle proprie società controllate o partecipate (da estinguere entro l'anno e non rinnovabili);
- dalla concessione di finanziamenti nei casi espressamente previsti dalla legge (compresi i fondi di rotazione).

Non costituiscono concessione di crediti le anticipazioni in conto trasferimenti e le concessioni di credito a fondo perduto, che sono imputate contabilmente tra i trasferimenti.

Le concessioni di credito sono caratterizzate dall'obbligo di rimborso sulla base di un apposito piano finanziario che deve essere previsto dalla delibera di concessione del finanziamento.

Nel caso di concessioni di liquidità, l'impegno di spesa ed il corrispondente accertamento di entrata (tra le riscossioni di crediti) sono imputati al medesimo esercizio.

Le concessioni di finanziamento sono impegnate nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di concessione del finanziamento. Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il finanziamento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. L'Amministrazione pubblica ricevente rileverà l'accertamento di entrata riferito al prestito e ad esso saranno correlate le obbligazioni giuridiche passive che scadono nell'esercizio di riferimento correlate al finanziamento, o la creazione del fondo vincolato da trasferire ai futuri esercizi (nel caso di progetti specifici finanziati da finanziamenti finalizzati).

L'ente erogatore del finanziamento accerta le entrate per riscossione di crediti imputandoli ai rispettivi esercizi sulla base della scadenza dell'obbligazione giuridica attiva risultante dal piano finanziario.

Nel caso, che deve essere del tutto eccezionale, di inesigibilità definitiva del credito, derivante dal finanziamento concesso dall'ente, tale finanziamento è considerato un trasferimento definitivo a fondo perduto per cancellazione di crediti e si contabilizza tra i trasferimenti in conto capitale da escussione a favore del soggetto che non ha rimborsato; il relativo mandato è commutato in quietanza di entrata nel proprio bilancio, imputando l'entrata tra le riscossioni di crediti. Analogamente, nel caso in cui un ente subentri al debitore originario di una passività finanziaria già in essere, facendosi carico del rimborso per capitale e interessi, l'operazione è considerata come un trasferimento in conto capitale per assunzione di debiti a favore del debitore originario ed il relativo mandato è commutato in quietanza di entrata nel proprio bilancio, imputando l'entrata tra le accensioni di prestiti,

L'ente beneficiario di una cancellazione o di una assunzione di proprio debito da parte di un altro ente registra in entrambi i casi un trasferimento in conto capitale in entrata e contestualmente il rimborso del prestito oggetto dell'operazione.

Il trattamento delle garanzie fornite dall'ente sulle passività emesse da terzi è il seguente:

- al momento della concessione della garanzia, in contabilità finanziaria non si effettua alcuna contabilizzazione;
- nel rispetto del principio della prudenza, si ritiene opportuno che nell'esercizio in cui è concessa la garanzia, l'ente effettui un accantonamento tra le spese correnti tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti". Tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura dell'eventuale onere a carico dell'ente in caso di escussione del debito garantito.

Si ricorda, infine, che lo schema di stato patrimoniale di cui all'allegato n. 10, tra i conti d'ordine, prevede l'indicazione delle garanzie prestate a favore di terzi

In caso di escussione della garanzia riguardante una rata, l'ente garante:

- 1) impegna e paga, tra le concessioni di crediti, la spesa necessaria a pagare la rata richiesta dal finanziatore che ha attivato la garanzia. Al fine di evidenziare la natura del finanziamento concesso dall'ente, si utilizzano le specifiche voci del piano dei conti riguardanti la concessione di crediti da escussione. La spesa è imputata alla voce del piano dei conti riguardante la concessione di crediti al comparto di appartenenza del debitore originario in deroga al principio generale che richiede l'imputazione della spesa all'effettivo destinatario della stessa.;
- 2) accerta il credito nei confronti del debitore originario, in quanto non è consentito rinunciare al diritto di rivalsa. Il credito, di importo pari alla spesa di cui al punto 1, è imputato all'esercizio in corso;
- 3) stanza in spesa un fondo rischi per escussione per l'intero importo del credito di cui al punto 2);
- 4) comunica al debitore originario di avere effettuato il pagamento e lo invita a riclassificare il debito nei confronti del finanziatore come debito nei propri confronti (a tal fine il debitore originario deve effettuare una regolazione contabile).

Ai sensi di quanto previsto dal comma 17, dell'articolo 3, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, a seguito della terza richiesta consecutiva di pagare le annualità di un prestito garantito, il residuo debito oggetto della garanzia è registrato come debito dell'ente, fermo restando il diritto di credito nei confronti del debitore originario. Tali scritture sono effettuate in tutti i casi di definitiva escussione di una garanzia riguardante un mutuo.

Pertanto, al pagamento della terza annualità, oltre alle operazioni di cui ai punti 1) e 2) l'ente provvede:

- 5) ad impegnare, tra le concessioni di crediti, una spesa pari all'importo del debito residuo, utilizzando le specifiche voci previste nel piano dei conti per la concessione di crediti da escussione, imputato all'esercizio in corso. Si provvede poi contabilmente a registrare un pagamento di pari importo, versato nel bilancio dell'ente all'entrata di cui al punto 6 (trattasi di regolazione contabile);

- 6) ad accertare il credito nei confronti del debitore originario. L'entrata è accertata per un importo pari alla spesa di cui al punto 5, ed imputata agli esercizi successivi sulla base del piano di ammortamento del finanziamento. Per ciascun esercizio è stanziato in spesa un fondo rischi per escussione per l'intero importo del credito accertato in entrata;
- 7) ad accertare l'entrata derivante dall'accensione di prestiti, per un importo pari a quello della spesa di cui al punto 5) imputato all'esercizio in corso;
- 8) ad impegnare la spesa per interessi passivi e rimborso prestiti, imputati agli esercizi successivi, sulla base del piano di ammortamento del debito residuo;
- 9) comunica al debitore originario di avere registrato il debito residuo come proprio e lo invita a riclassificare il debito nei confronti del finanziatore come debito nei propri confronti (a tal fine il debitore originario deve effettuare una regolazione contabile).

L'ente escusso può decidere di estinguere anticipatamente il debito residuo. In tal caso registra solo le operazioni di cui ai punti 4) e 5).

Le operazioni di cui ai punti 5) e 7) costituiscono una regolazione contabile: sono impegnate e accertate per il medesimo importo ed il relativo mandato di pagamento è versato in quietanza di entrata del bilancio dell'ente. Pertanto, l'entrata per accensione prestiti di cui al punto 7 è accertata ed incassata per l'intero importo, e la spesa di cui al punto 5) è impegnata e pagata per l'intero importo.

Le entrate accertate ai punti 2) e 6) registrano il credito complessivo nei confronti del debitore originario. Trattasi, senza dubbio, di crediti di dubbia e difficile esazione, a fronte dei quali è iscritto, tra le spese, uno stanziamento di pari importo, a titolo di fondo rischi, al recupero credito escusso.

Nel caso in cui si accerti l'inesigibilità definitiva del credito sorto a seguito dell'escussione, si applicano i principi illustrati relativamente al caso generale di cancellazione dei crediti divenuti inesigibili, ossia prevedendo l'emissione di un mandato per trasferimento in conto capitale commutato in quietanza di entrata tra le riscossioni di crediti.

L'ente beneficiario di una escussione di garanzia su proprio debito, simmetricamente, registra il rimborso del prestito originario e l'accensione di un nuovo prestito verso l'ente garante.

- 5.6 Gli impegni riguardanti la spesa per rimborso prestiti (quota capitale dei prestiti contratti dall'ente) sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva corrispondente alla rata di ammortamento annuale. Pertanto, tali impegni sono imputati negli esercizi del bilancio di previsione sulla base del piano di ammortamento, e, per gli esercizi non gestiti, si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento. Gli impegni sono effettuati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento (Cassa Depositi e Prestiti).

6. La liquidazione, l'ordinazione ed il pagamento delle spese

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

La liquidazione è registrata contabilmente quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, a seguito della verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto di credito del creditore, corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio e regolarmente impegnata. Per registrazione contabile si intende qualsiasi forma di evidenza contabile che consente di identificare le spese liquidate, distinguendole da quelle non liquidate.

La natura esigibile della spesa è determinata sulla base dei principi contabili applicati riguardanti le singole tipologie di spesa. In ogni caso, possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del presente decreto, le spese impegnate nell'esercizio precedente, relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio

precedente, le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità valutabile ad ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.

In particolare, deve essere verificato che:

- a) i documenti di spesa prodotti siano conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
- b) le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondano ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
- c) l'obbligazione sia esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.

La liquidazione consente la puntuale determinazione della somma dovuta al creditore, per una determinata ragione, e deve essere effettuata tempestivamente, al fine di attestare l'esigibilità del credito nell'esercizio in cui è effettuata. Alla fine dell'esercizio, gli impegni contabili non liquidati o non liquidabili nell'esercizio in corso di gestione sono annullati e re-imputati nell'esercizio in cui l'obbligazione risulta esigibile.

La fase della liquidazione presenta una propria autonomia rispetto alla successiva fase dell'ordinazione della spesa. Pertanto, è necessario superare la prassi che prevede, in ogni caso, la contestuale liquidazione ed ordinazione della spesa. Si ribadisce che la liquidazione è registrata quando l'obbligazione è esigibile.

6.2 L'ordinazione consiste nella disposizione impartita al tesoriere dell'ente di provvedere al pagamento ad un soggetto specificato.

L'atto che contiene l'ordinazione è detto mandato di pagamento o ordine di pagamento e deve contenere tutti gli elementi informativi previsti dall'ordinamento e da eventuali altre disposizioni normative e regolamentari.

In particolare, il mandato di pagamento deve riportare i codici identificativi previsti per la transazione elementare.

Si auspica l'adozione dell'ordinativo informatico secondo le linee guida elaborate dalla DIGIT PA (ex CNIPA).

È possibile emettere mandati di pagamento plurimi su diversi stanziamenti, se lo prevede il regolamento di contabilità, a norma di legge.

La competenza a sottoscrivere i mandati di pagamento va individuata in relazione all'esigenza di garantire correttezza, funzionalità ed efficienza gestionale.

Ogni mandato di pagamento è corredato, a seconda dei casi, di documenti comprovanti la regolare esecuzione dei lavori, forniture e servizi, dai buoni di carico, quando si tratta di magazzino, dalla copia degli atti d'impegno o dall'annotazione degli estremi dell'atto di impegno, dalle note di liquidazione e da ogni altro documento che giustifichi la spesa.

La documentazione della spesa è allegata al mandato successivamente alla sua estinzione ed è conservata agli atti per non meno di dieci anni.

6.3 Con il pagamento, che è la fase finale del procedimento di erogazione della spesa, il tesoriere dell'ente dà esecuzione all'ordine contenuto nel mandato di pagamento con le modalità indicate nei mandati stessi e nel rispetto delle norme regolamentari e della convenzione di tesoreria.

Il pagamento è imputato contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha effettuato il pagamento, anche se la comunicazione del tesoriere è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.

I titoli di pagamento, che regolarizzano incassi e pagamenti effettuati dal cassiere/tesoriere nell'esercizio precedente, sono imputati contabilmente alla competenza finanziaria dell'esercizio precedente, anche se emessi nell'esercizio successivo.

Nel rispetto dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, è vietata la temporanea contabilizzazione dei pagamenti tra le partite di giro/servizi per conto terzi.

Al termine dell'esercizio, i mandati non estinti sono commutati dal tesoriere in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine di rendere

possibile al 31 dicembre di ciascun anno la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere/cassiere.

Nei casi espressamente previsti dalla legge, è possibile che il tesoriere provveda direttamente al pagamento di somme prima dell'emissione del mandato da parte dell'ente. In ogni caso, l'ente emette il mandato ai fini della regolarizzazione entro 30 giorni dal pagamento (anche nel caso di esercizio provvisorio del bilancio).

Le attività gestionali e contabili sono improntate al principio dell'efficienza e della celerità del procedimento di spesa, tenuto conto anche della normativa in tema di interessi moratori per ritardati pagamenti.

Nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria, anche i pagamenti effettuati dal tesoriere per azioni esecutive non regolarizzati devono essere imputati all'esercizio in cui sono stati eseguiti.

A tal fine, nel corso dell'esercizio in cui i pagamenti sono stati effettuati, l'ente provvede tempestivamente alle eventuali variazioni di bilancio necessarie per la regolarizzazione del pagamento effettuato dal tesoriere, in particolare in occasione delle verifiche relative al controllo a salvaguardia degli equilibri di bilancio e della variazione generale di assestamento.

Nel caso in cui non sia stato seguito tale principio, e alla fine di ciascun esercizio, risultino pagamenti effettuati dal tesoriere nel corso dell'anno per azioni esecutive, non regolarizzati, in quanto nel bilancio non sono previsti i relativi stanziamenti e impegni, è necessario, nell'ambito delle operazioni di elaborazione del rendiconto, registrare l'impegno ed emettere il relativo mandato a regolarizzazione del sospeso, anche in assenza del relativo stanziamento. In tal modo, nel conto del bilancio, si rende evidente che la spesa è stata effettuata senza la necessaria autorizzazione.

Contestualmente all'approvazione del rendiconto, si chiede al Consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio segnalando l'effetto che esso produce sul risultato di amministrazione dell'esercizio e le motivazioni che non hanno consentito la necessaria variazione di bilancio.

Al fine di consentire la procedura contabile descritta, è necessario che, nel sistema informativo contabile dell'ente, sia introdotta un'apposita procedura contabile che consente la registrazione dell'impegno e del pagamento per azioni esecutive, ai fini del riconoscimento dei debiti fuori bilancio già pagati, da effettuarsi in assenza di stanziamento.

E' del tutto scorretta e, al fine di garantire il rispetto del principio della competenza finanziaria, non può più essere seguita, la prassi che prevede, a seguito del necessario riconoscimento dei "debiti fuori bilancio":

- a) la richiesta al tesoriere di trasportare i sospesi all'esercizio in corso (successivo a quello in cui il pagamento è stato effettuato),
- b) l'impegno e l'emissione dell'ordinativo con imputazione all'esercizio in cui il debito è formalmente riconosciuto.

Infatti, tale prassi comporta l'imputazione degli impegni e dei pagamenti ad un esercizio successivo a quello di competenza e, conseguentemente, l'elaborazione dei rendiconti finanziari relativi ai due esercizi considerati "non veri": il rendiconto dell'esercizio in cui il pagamento è stato effettuato non rappresenta tutte le spese di competenza dell'anno, quello successivo rappresenta spese che non sono di competenza dell'esercizio.

- 6.4 Il servizio di economato di ciascuna amministrazione pubblica è disciplinato dal regolamento di contabilità che ne prevede l'articolazione e le modalità di gestione in relazione alla struttura organizzativa dell'amministrazione, alle tipologie e all'entità delle spese effettuabili, nonché all'esigenza imprescindibile di funzionalità ed efficienza.

I fondi anticipati all'economo per l'espletamento delle proprie attività devono essere restituiti, per la parte non spesa, entro la fine dell'esercizio al fine di consentire la corretta contabilizzazione delle spese effettuate.

L'economo, così come gli altri agenti contabili, sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

7. I servizi per conto terzi e partite di giro

7.1 Definizione.

I servizi per conto di terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta. Non comportando discrezionalità ed autonomia decisionale, le operazioni per conto di terzi non hanno natura autorizzatoria.

In deroga alla definizione di "Servizi per conto terzi", sono classificate tra tali operazioni le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi.

Ai fini dell'individuazione delle "operazioni per conto di terzi", l'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa

Hanno, ad esempio, natura di "Servizi per conto terzi":

- le operazioni" svolte dall'ente come "capofila", solo come mero esecutore della spesa, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti;
- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo;
- la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi. L'ente incaricato di riscuotere tributi o altre entrate per conto terzi provvede all'accertamento e all'incasso, e all'impegno e al pagamento, dell'intero importo del tributo/provento tra i servizi per conto terzi. L'eventuale compenso trattenuto o l'eventuale quota di tributo di competenza di chi riscuote l'entrata è registrato attraverso il versamento all'entrata del proprio bilancio di una quota del mandato emesso e imputato alla spesa per conto terzi (attraverso una regolazione contabile). L'ente per conto del quale è riscosso il tributo/provento, accerta e riscuote l'intero importo del tributo/provento, anche se riceve un versamento al netto delle spese di riscossione o di altre spettanze a favore dell'ente incaricato di riscuotere il tributo/provento. Per la differenza tra gli accertamenti e gli incassi effettivi è effettuata una regolazione contabile: si impegna la spesa relativa alla spese di riscossione o al trasferimento di una quota del tributo/provento e si emette un ordine di pagamento versato in quietanza di entrata del proprio bilancio con imputazione all'unità elementare di bilancio nel quale è stata interamente accertata l'entrata riguardante il tributo/provento in questione.

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

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc.;
- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;
- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti;

- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio. Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita "tipologia di entrata" si rinvia a quanto previsto al punto 3.4.

7.2 Applicazione del principio della competenza finanziaria alle partite di giro e ai servizi per conto terzi

La necessità di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve corrispondere, necessariamente, l'impegno di spese correlate (e viceversa) richiede che, in deroga al principio generale n. 16 della competenza finanziaria, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, siano registrate ed imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile.

8. Esercizio provvisorio e gestione provvisoria

8.1 Nel corso dell'esercizio provvisorio, o della gestione provvisoria, deliberato o attuato secondo le modalità previste dall'ordinamento vigente, gli enti gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nell'ultimo bilancio di previsione, definitivamente approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio. Ad esempio, nei limiti degli stanziamenti di spesa previsti per l'esercizio 2015 nel bilancio di previsione 2014-2016.

8.2 Per gli enti locali che non approvano il bilancio di previsione entro il 31 dicembre dell'anno precedente, l'esercizio provvisorio è autorizzato con il decreto dell'interno che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 151 comma 1, TUEL, differisce il termine di approvazione del bilancio, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomia locale, in presenza di motivate esigenze.

Per le regioni che non approvano il bilancio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, l'esercizio provvisorio è autorizzato con legge regionale, per periodi non superiore a quattro mesi. La legge regionale di autorizzazione all'esercizio provvisorio può prevedere che sia gestito lo schema di bilancio di previsione annuale approvato dalla Giunta ai fini dell'approvazione da parte del Consiglio regionale.

8.3 È consentita esclusivamente una gestione provvisoria nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio di previsione approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria nei casi in cui:

- 1) il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31 dicembre e, per gli enti locali, non sia stato differito il termine per l'approvazione del bilancio o, per le regioni, il Consiglio non abbia autorizzato l'esercizio provvisorio;
- 2) il bilancio di previsione non sia approvato entro il termine dell'esercizio provvisorio;
- 3) nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione, se, nel corso dell'esercizio provvisorio, risulti un disavanzo presunto di amministrazione derivante dall'esercizio precedente.

8.4 La gestione provvisoria è limitata all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, delle spese relative al finanziamento della sanità per le regioni, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

Nel corso dell'esercizio provvisorio, possono essere impegnate solo spese correnti e le eventuali spese correlate, riguardanti le partite di giro, salvo quelle riguardanti i lavori pubblici di somma

urgenza o altri interventi di somma urgenza. In tali casi, è consentita la possibilità di variare il bilancio gestito in esercizio provvisorio, secondo le modalità previste dalla specifica disciplina di settore.

Nel corso dell'esercizio provvisorio, non è consentito il ricorso all'indebitamento e gli enti possono impegnare mensilmente, per ciascun programma, , unitamente alla quota dei dodicesimi non utilizzata nei mesi precedenti, spese correnti non superiori ad un dodicesimo delle somme previste nel secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione deliberato, ridotte delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale (la voce "di cui fondo pluriennale vincolato)", con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge, non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi e le spese a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.

I rimborsi in c/capitale di somme non dovute o incassate in eccesso, quali i rimborsi degli oneri di urbanizzazione, costituiscono spese non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

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

Gli impegni assunti negli esercizi precedenti, in quanto "già assunti", non sono soggetti ai limiti dei dodicesimi e comprendono gli impegni cancellati nell'ambito delle operazioni di riaccertamento dei residui e reimputati alla competenza dell'esercizio in gestione.

Pertanto, nel corso dell'esercizio provvisorio:

- a) sono impegnate nel limite dei dodicesimi le spese che, per loro natura, possono essere pagate in dodicesimi;
- b) sono impegnate, al di fuori dei limiti dei dodicesimi, le spese tassativamente regolate dalla legge, quelle che, per loro natura, non possono essere pagate frazionandole in dodicesimi, e le spese a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.

- 8.7 Nei casi in cui è consentito assumere impegni senza fare riferimento al limite dei dodicesimi, le spese sono impegnate nel rispetto del principio contabile generale della competenza finanziaria, con imputazione agli esercizi in cui le spese sono esigibili, nei limiti degli stanziamenti dell'ultimo bilancio approvato.

- 8.8 I tesoriери gestiscono la spesa per dodicesimi, facendo riferimento agli stanziamenti di competenza al netto degli impegni già assunti negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale (la voce "di cui fondo pluriennale vincolato)". Non sono soggetti ai limiti dei dodicesimi gli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati all'esercizio cui si riferisce l'esercizio provvisorio, e le spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

- 8.9 In caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria, all'inizio dell'anno l'ente trasmette al tesoriere l'elenco dei residui presunti al 1° gennaio dell'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio e l'importo degli stanziamenti di competenza dell'esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato cui si riferisce l'esercizio o la gestione provvisoria, con l'indicazione della quota di stanziamento riguardante spese già impegnate e quella relativa al fondo pluriennale vincolato.

Gli importi della voce "già impegnato" possono essere aggiornate.

- 8.10 Considerato che il riaccertamento dei residui costituisce un'attività di natura gestionale, è possibile procedere al riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7, del

presente decreto, e al riaccertamento ordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 4 del presente decreto, anche nel corso dell'esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.

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

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

- 8.11 Nel corso dell'esercizio provvisorio, per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, è consentito l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, dopo avere acquisito il parere dell'organo di revisione contabile la Giunta delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente.

Sono altresì consentite, con delibera di giunta, le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente.

- 8.12 Considerata la natura autorizzatoria del bilancio di previsione, nel rispetto della disciplina generale riguardante il fondo di riserva, nel corso dell'esercizio provvisorio è consentito l'utilizzo di tale accantonamento solo per fronteggiare obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, da obblighi tassativamente previsti dalla legge (quali, ad esempio, le spese per le elezioni in caso di stanziamenti non adeguati nella spesa corrente) e per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente.

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

- 8.13 Nel corso dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria sono gestite le previsioni del secondo esercizio del bilancio gestionale (per le regioni) e del PEG (per gli enti locali) dell'anno precedente.

Nel caso in cui la legge regionale di autorizzazione all'esercizio provvisorio abbia previsto che sia gestito lo schema di bilancio di previsione approvato dalla Giunta e trasmesso al Consiglio regionale ai fini dell'approvazione, contestualmente all'approvazione di tale legge, la Giunta provvede alla ripartizione delle tipologie e dei programmi in categorie e macroaggregati ai fini dell'esercizio provvisorio ed il Segretario generale, o altra figura equivalente, provvede alla ripartizione delle categorie e dei macroaggregati e capitoli.

Nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria è possibile:

- a) per quanto riguarda le spese, effettuare variazioni agli stanziamenti di competenza dei macroaggregati compensative all'interno dei programmi e dei capitoli, compensative all'interno dei macroaggregati, anche prevedendo l'istituzione di nuovi capitoli;
- b) per quanto riguarda le entrate, effettuare variazioni agli stanziamenti di competenza delle entrate compensative all'interno della medesima tipologia e/o della medesima categoria, anche prevedendo l'istituzione di nuovi capitoli. In assenza di variazioni compensative, con delibera di giunta, possono essere istituiti capitoli di entrata con stanziamenti pari a 0 nell'ambito di tipologie per le quali già esistono stanziamenti. Nel caso di tipologie di

entrata per le quali, in bilancio, non sono previsti stanziamenti, è possibile istituire la tipologia, sempre con stanziamento pari a 0, con delibera consiliare. Lo stanziamento pari a 0 è necessario per garantire il pareggio di bilancio. Infatti, considerato che gli stanziamenti di entrata non hanno natura autorizzatoria (con esclusione delle entrate per accensione prestiti), è possibile accertare le relative entrate per qualsiasi importo.

Tali variazioni:

- sono effettuate nel rispetto delle procedure previste per la gestione ordinaria (a bilancio di previsione approvato);
- possono essere effettuate anche con riferimento alle previsioni del bilancio gestionale/PEG riguardanti l'esercizio successivo se necessarie per consentire la corretta applicazione del principio della competenza potenziata nel corso dell'esercizio provvisorio, nei casi in cui, i principi contabili consentono l'assunzione di impegni esigibili nell'esercizio successivo.

8.14 Nel primo anno di adozione dello schema di bilancio autorizzatorio previsto dal presente decreto, gli enti, che al 31 dicembre dell'anno precedente non hanno deliberato il bilancio di previsione per l'anno successivo, gestiscono provvisoriamente gli stanziamenti di spesa previsti per il secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato, previa riclassificazione degli stessi secondo lo schema di bilancio allegato al presente decreto.

9 La gestione dei residui e il risultato di amministrazione

9.1 La gestione dei residui.

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

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

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

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

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

Con riferimento ai crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio, sulla base della ricognizione effettuata, si procede all'accantonamento al fondo di crediti, di dubbia e difficile

esigibilità accantonando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione. Al riguardo, si rinvia al principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 e all'esempio n. 5.

Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale.

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

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

I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui. Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

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

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

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

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

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

In sede di riaccertamento dei residui non può essere effettuata una rettifica in aumento dei residui passivi in base all'erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al

momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento di debito fuori bilancio e costituirebbe grave irregolarità contabile.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In tal caso, la variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, a valere dell'ultimo bilancio di previsione approvato. La delibera di Giunta è trasmessa al tesoriere³.

9.2 Il risultato di amministrazione

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

Con riferimento alla corretta determinazione del fondo di cassa, si rinvia a quanto indicato al riguardo al principio 4.1.

Il risultato di amministrazione è accertato e verificato a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Nel risultato di amministrazione sono evidenziati i residui attivi derivanti dall'accertamento di entrate tributarie sulla base della stima effettuata dal Ministero dell'economia e delle finanze – dipartimento delle finanze.

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

³ Aggiornamento del XX/XX/2014;

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

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

In occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario procedere alla determinazione del risultato di amministrazione presunto, che consiste in una previsione ragionevole e prudente del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, formulata in base alla situazione dei conti alla data di elaborazione del bilancio di previsione.

Nel caso di disavanzo di amministrazione presunto è necessario iscrivere tale posta tra le spese del bilancio di previsione e, a seguito dell'approvazione del rendiconto, variare tale importo, al fine di iscrivere l'importo del disavanzo definitivamente accertato.

Nei casi espressamente previsti dalla legge è possibile ripartire il disavanzo tra più esercizi.

Non è conforme ai precetti dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva, attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente (sentenza n. 70/2012 della Corte costituzionale).

Tuttavia, in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione, e con successive variazioni di bilancio, è consentito l'utilizzo della quota del risultato di amministrazione presunto costituita dai fondi vincolati, e dalle somme accantonate risultanti dall'ultimo consuntivo approvato, secondo le modalità di seguito riportate.

Nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'immediato utilizzo della quota vincolata dell'avanzo di amministrazione presunto, entro il 31 gennaio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce, si provvede all'approvazione, con delibera di Giunta, del prospetto aggiornato riguardante il risultato di amministrazione presunto, sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate.

Se tale prospetto evidenzia una quota vincolata del risultato di amministrazione inferiore rispetto a quella applicata al bilancio, si provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

In assenza dell'aggiornamento del prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto, si provvede immediatamente alla variazione di bilancio che elimina l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Le eventuali variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, possono essere effettuate solo dopo l'approvazione da parte della Giunta del prospetto aggiornato del risultato di amministrazioni presunto.

Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa vincolate derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.

In ogni caso il risultato di amministrazione non può mai essere considerato una somma "certa", in quanto esso si compone di poste che presentano un margine di aleatorietà riguardo alla possibile sovrastima dei residui attivi e alla sottostima dei residui passivi.

Considerato che una quota del risultato di amministrazione, di importo corrispondente a quello dei residui attivi di dubbia e difficile esazione, è destinato a dare copertura alla cancellazione dei crediti, l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce lo strumento per rendere meno "incerto" il risultato di amministrazione.

Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati.

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

- a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati della contabilità finanziaria individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa. Per gli enti locali i vincoli derivanti dalla legge sono previsti sia dalle leggi statali che dalle leggi regionali. Per le regioni i vincoli sono previsti solo dalla legge statale. Nei casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su propri trasferimenti di risorse a favore dell'ente, si è in presenza di vincoli derivanti da trasferimenti e non da legge;
- b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
- c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione;
- d) derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio (per gli enti locali compresi i debiti fuori bilancio ai sensi dell'articolo 193 del TUEL, nel caso in cui sia stata accertata, nell'anno in corso e nei due anni precedenti l'assenza dell'equilibrio generale di bilancio). Le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato. Le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato. I vincoli attribuiti dalla regione con propria legge regionale, sono considerati "vincoli formalmente attribuiti dalla regione e non "vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili".

E' necessario distinguere le entrate vincolate alla realizzazione di una specifica spesa, dalle entrate destinate al finanziamento di una generale categoria di spese, quali la spesa sanitaria. Fermo restando l'obbligo di rispettare sia i vincoli specifici che la destinazione generica delle risorse acquisite, si sottolinea che la disciplina prevista per l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione non si applica alle cd. risorse destinate.

La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da:

1. l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (principio 3.3);
2. gli accantonamenti a fronte dei residui passivi perenti (solo per le Regioni, fino al loro smaltimento)
3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi).

Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il risultato di amministrazione.

Con il bilancio di previsione o, nel corso dell'esercizio con provvedimento di variazione al bilancio, è sempre consentito l'utilizzo delle quote accantonate del risultato di amministrazione risultanti dall'ultimo consuntivo approvato.

Con provvedimento di variazione al bilancio effettuato prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, è consentito l'utilizzo degli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, se la verifica prevista per l'utilizzo anticipato delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo 11, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118 e successive modificazioni e integrazioni, sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.

La quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. Negli allegati al bilancio di previsione e al rendiconto riguardanti il risultato di amministrazione, non si provvede all'indicazione della destinazione agli investimenti delle entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.

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

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

La quota libera del risultato di amministrazione può essere utilizzata con il bilancio di previsione o con provvedimento di variazione di bilancio, solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

- a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio (per gli enti locali previsti dall'articolo 193 del TUEL) ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- c) per il finanziamento di spese di investimento;
- d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- e) per l'estinzione anticipata dei prestiti.

Pertanto, l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione è prioritariamente destinato alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e della sana e corretta gestione finanziaria dell'ente.

Resta salva la possibilità di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

L'utilizzo delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione è consentito anche nel corso dell'esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, la Giunta, dopo avere acquisito il parere dell'organo di revisione, delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato o accantonato determinato, sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dal presente principio. Nel corso dell'esercizio provvisorio, se il prospetto

aggiornato del risultato di amministrazione presunto evidenzi un disavanzo di amministrazione (lettera D) della sezione 2 del prospetto), non è possibile proseguire la gestione secondo le regole dell'esercizio provvisorio. E' necessario che l'ente proceda all'immediata approvazione del bilancio di previsione, iscrivendo tra le spese il disavanzo. Nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione, la gestione prosegue secondo le regole della gestione provvisoria.

9.3 Il riaccertamento straordinario dei residui

Il riaccertamento straordinario dei residui è l'attività prevista dall'articolo 3 comma 7, del presente decreto, diretta ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria, la cd. competenza finanziaria potenziata.

In particolare, l'articolo 3 comma 7, prevede che il riaccertamento straordinario dei residui sia effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014.

Infatti, prima di adeguare al nuovo principio lo stock dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti, è necessario determinarne l'importo in via definitiva, nel rispetto del previgente ordinamento contabile, con l'approvazione del rendiconto della gestione 2014.

Mentre si provvede al tradizionale riaccertamento dei residui necessario alla predisposizione del rendiconto 2014, è bene preparare anche il riaccertamento straordinario dei residui, individuando per ciascun residuo definito nel rispetto del vecchio ordinamento, quelli non sorretti da alcuna obbligazione giuridica, destinati ad essere definitivamente cancellati e, per quelli corrispondenti ad obbligazioni perfezionate, l'esercizio di scadenza dell'obbligazione.

Al fine di dare attuazione a quanto previsto dall'articolo 3, comma 7, gli enti territoriali deliberano il riaccertamento dei residui nella stessa giornata in cui è approvato il rendiconto 2014, immediatamente dopo la delibera del Consiglio.

Pertanto, nella stessa giornata è determinato:

- a) l'importo dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 risultante dal rendiconto 2014 approvato dal Consiglio. I residui al 31 dicembre 2014 sono determinati nel rispetto del precedente ordinamento contabile;
- b) l'importo dei residui attivi e passivi al 1° gennaio 2015 risultanti dal riaccertamento straordinario dei residui deliberato dalla Giunta. I residui al 1° gennaio 2015 sono determinati nel rispetto del principio contabile della competenza potenziata, in vigore dal 1° gennaio 2015.

Considerato che trattasi di un'attività gestionale, meramente ricognitiva dei residui esistenti al 31 dicembre 2014 e di adeguamento degli stessi al principio contabile generale della competenza finanziaria, il riaccertamento straordinario dei residui è adottato con delibera di giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, tempestivamente trasmesso al Consiglio.

Al fine di evitare comportamenti opportunistici, non è possibile effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attraverso successive deliberazioni.

Alla delibera di giunta sono allegati i prospetti riguardanti la rideterminazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione, di cui all'allegato n. 5 al presente decreto.

La procedura di riaccertamento straordinario dei residui è articolata nelle seguenti attività:

- 1) eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate. In particolare, tale fase riguarda gli impegni assunti ai sensi dell'articolo 183, comma 5, del TUEL vigente nel 2014. La delibera di riaccertamento straordinario dei residui indica, per ciascun residuo passivo definitivamente cancellato, la natura della relativa fonte di copertura (finanziato da prestito, da entrata vincolata a specifica destinazione da legge o da principi, da trasferimento vincolato a specifica destinazione, da entrata vincolata a specifica destinazione dall'ente, da entrate libere);

- 2) eliminazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31 dicembre 2014, destinati ad essere reimputati agli esercizi successivi, e individuazione delle relative scadenze. La delibera di riaccertamento straordinario dei residui indica, per ciascun residuo non scaduto cancellato, gli esercizi in cui l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati dal principio applicato della contabilità finanziaria;
- 3) determinazione del fondo pluriennale vincolato al 1° gennaio 2015 da iscrivere nell'entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione 2015-2017, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi reimputati di cui al punto 2, se positivo. Al riguardo si ricorda che, nelle more del riaccertamento straordinario dei residui, gli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017 riguardanti il fondo pluriennale iscritto all'entrata dell'esercizio 2015 sono pari a zero;
- 4) determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del fondo pluriennale vincolato alla stessa data,
- 5) individuazione delle quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, con particolare riferimento:
 - a. ai vincoli determinati dalla eliminazione dei cd. impegni tecnici, assunti negli esercizi precedenti in attuazione dell'articolo 183, comma 5, del TUEL. In altre parole, tutti gli impegni tecnici cancellati confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione a meno di determinazioni dell'ente a svincolare risorse che non avevano natura propria di entrata vincolata, destinate al finanziamento dell'investimento che aveva determinato l'impegno tecnico;
 - b. all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato n. 3.3 e dall'esempio n. 5 in appendice.Le quote vincolate, accantonate e destinate sono definite anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo, dando luogo ad un disavanzo di amministrazione; da recuperare negli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
- 6) variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017, se approvato (sia quello conoscitivo che quello autorizzatorio) al fine di consentire:
 - a. l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata dell'esercizio 2015;
 - b. l'adeguamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio 2015 e in entrata e spesa degli esercizi successivi;
 - c. l'eventuale utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione;
 - d. l'adeguamento degli stanziamenti di entrata e di spesa (di competenza e di cassa) agli importi da reimputare e all'ammontare riaccertato dei residui attivi e passivi. Il pareggio del bilancio è garantito dall'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata, nel caso in cui la reimputazione delle spese risulti di importo superiore alla reimputazione delle entrate;
 - e. l'applicazione, tra le spese di ciascun esercizio, della quota dell'eventuale risultato di amministrazione negativo;
- 7) ri-accertamento e re-impegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non esigibili al 31 dicembre 2014.

Pertanto, una componente necessaria del provvedimento di riaccertamento straordinario dei residui è costituita dalla variazione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, dalla variazione degli stanziamenti e dei residui in corso di gestione.

Non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario. Al riguardo si richiama quanto previsto dal principio 5.2 con riferimento alla premialità e al trattamento accessorio del personale liquidato nell'anno successivo che, anche nelle more del riaccertamento straordinario, non possono essere pagati in conto residui, e devono essere impegnati con imputazione all'esercizio in corso.

E' infine necessario verificare con attenzione gli effetti sugli equilibri dei singoli esercizi considerati dal bilancio determinati dalla distribuzione temporale dei residui attivi e passivi reimputati, avvalendosi dell'allegato n. 1 riportato alla fine del presente principio.

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

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

L'eventuale eccedenza dei residui attivi reimputata, non necessaria alla copertura dei residui passivi reimputati (compresi quelli imputati agli esercizi successivi) e alla copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento (compreso quello necessario alla eventuale ricostituzione di vincoli ed accantonamenti) può essere destinato al finanziamento di nuove spese.

A tal fine, la variazione di bilancio diretta a individuare la destinazione di tale risorse, che può essere costituita anche da ulteriori accantonamenti ai fondi spese, è approvata dal Consiglio.

Nel caso in cui i residui passivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio si forma un disavanzo tecnico (rappresentato nelle righe denominate "Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate" dell'allegato n. 5/1 al presente decreto), di importo corrispondente agli avanzi determinati negli esercizi successivi. Il disavanzo tecnico può:

- 1) essere finanziato con le risorse dell'esercizio. A tal fine, la variazione di bilancio diretta a individuare la copertura del disavanzo tecnico è approvata dal Consiglio.;
- 2) consentire l'approvazione del bilancio in disavanzo di competenza, in deroga al principio contabile generale del pareggio, come previsto dall'articolo 3, comma 13, al presente decreto, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

Il riaccertamento straordinario dei residui è effettuato anche in caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria del bilancio, registrando le reimputazioni nelle scritture contabili. Il bilancio di previsione approvato successivamente al riaccertamento dei residui è predisposto tenendo conto di tali registrazioni. A tal fine, si rappresenta che l'adeguamento del bilancio di previsione agli esiti del riaccertamento riguarda gli stanziamenti di competenza e di cassa e i residui iniziali. Al riguardo si rappresenta che i residui iniziali devono corrispondere all'importo dei residui risultante dal rendiconto 2014 (riclassificati secondo la classificazione armonizzata) e che gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui devono essere registrati come variazione dei residui iniziali, attività gestionale dell'esercizio 2015, con riferimento alla data del 1° gennaio 2015.

Pertanto, a seguito dell'approvazione del rendiconto 2014, i residui iniziali presunti 2015, sono sostituiti dai residui iniziali definitivi, mentre gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui costituiscono una prima variazione apportata nel corso della gestione, alla data del 1° gennaio 2015, cui seguirà quella effettuata in sede di riaccertamento ordinario, ai fini del rendiconto 2014.

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

- il totale della voce RS, concernente i residui attivi (o passivi) al 1 gennaio 2015 corrisponde al totale dei residui attivi (o passivi) al 31 dicembre 2014 del rendiconto 2014;

nelle voci R del rendiconto, concernenti "Riaccertamento dei residui" sono indicate sia le variazioni apportate in occasione del riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, che quelle apportate in occasione del riaccertamento ordinario 2015, riferito alla data del 31 dicembre 2015.

Per ulteriori indicazioni riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui si rinvia all'esempio n. 6, che costituisce parte integrante del presente principio.

10 La contabilizzazione dell'utilizzo degli incassi vincolati degli enti locali

10.1 Quadro normativo

La riforma contabile prevista dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, non ha modificato la disciplina degli incassi vincolati degli enti locali.

Pertanto, gli enti locali, ai sensi di quanto previsto:

- dall'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l'ordinativo di incasso, l'eventuale natura vincolata dei propri incassi. Al riguardo, la riforma ha precisato che devono essere segnalate al tesoriere le riscossioni a destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti;
- dall'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l'ordinativo di pagamento, l'eventuale natura vincolata dei propri pagamenti. Al riguardo, la riforma ha precisato che devono essere comunicati al tesoriere i pagamenti con destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
- dall'art. 195 del TUEL possono continuare a disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222 (salvo gli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3). Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate utilizzate per il pagamento di spese correnti.
- dall'articolo 195 del TUEL, continuano a vincolare il ricorso all'anticipazione di tesoreria a seguito dell'utilizzo di entrate vincolate.

L'unica novità, introdotta dalla riforma contabile degli enti territoriali, è costituita dall'obbligo a decorrere dal 1° gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d) secondo le modalità indicate nel presente principio applicato (art. 195, comma 1, ultimo periodo, del TUEL integrato dal decreto correttivo del decreto legislativo n.118/2011).

Conseguentemente:

- all'art. 195, comma 2, del TUEL, è stata inserita una disposizione che prevede che l'utilizzo di incassi vincolati è attivato dall'ente con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile, fermo restando l'adozione della deliberazione della Giunta relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222, comma 1, del TUEL che, all'inizio di ciascun esercizio, autorizza l'utilizzo di incassi vincolati;
- all'articolo 209 del TUEL è stato inserito il comma 3-bis, il quale prevede che “il tesoriere tiene contabilmente distinti gli incassi di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d). I prelievi di tali risorse sono consentiti solo con i mandati di pagamento di cui all'articolo 185, comma 2, lettera i). E' consentito l'utilizzo di risorse vincolate secondo le modalità e nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195”.

10.2 Registrazione dell'utilizzo di incassi vincolati per esigenze correnti

Nel corso della gestione, in considerazione della natura libera o vincolata degli incassi e pagamenti, indicata a cura dell'ente, nei titoli di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), del TUEL, il tesoriere distingue la liquidità dell'ente in parte libera e parte vincolata.

In caso di crisi di insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195 del TUEL, il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente.

Nel caso di incassi vincolati esclusi dall'obbligo di versamento nella contabilità speciale di tesoreria unica, si provvede all'utilizzo prioritario di tali disponibilità. Logicamente, si provvede prioritariamente al reintegro delle entrate vincolate giacenti presso la tesoreria statale.

L'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento di spese correnti non vincolate determina la formazione di "carte contabili" di entrata e di spesa, che il tesoriere trasmette a SIOPE utilizzando gli appositi codici provvisori, previsti a tal fine ("Pagamenti da regolarizzare per utilizzo di incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e "Incassi da regolarizzare per destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL").

A seguito della comunicazione dei sospesi in attesa di regolarizzazione, l'ente effettua la seguente operazione, con periodicità almeno mensile, entro 10 giorni dalla fine di ciascun mese:

- a) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, per l'importo degli incassi vincolati che sono stati destinati alla copertura di spese correnti, sul capitolo di spesa "Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, che trattasi di pagamento di risorse vincolate. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto b);
- b) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera a), sul conto "Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso non presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, in quanto trattasi di incasso di entrate libere.

A seguito dell'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti, tutte le disponibilità libere giacenti nel conto intestato all'ente alla fine di ogni giornata di lavoro devono essere destinate al reintegro delle risorse vincolate, fino al loro completo reintegro.

Il reintegro delle risorse vincolate effettuato dal tesoriere genera dei sospesi di entrata e di spesa, trasmessi al SIOPE utilizzando gli appositi codici provvisori, previsti a tal fine ("Pagamenti da regolarizzare per destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e "Incassi da regolarizzare per reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL").

I sospesi riguardanti il reintegro degli incassi vincolati devono essere regolarizzati dall'ente entro le stesse scadenze indicate per la regolarizzazione dei sospesi riguardanti l'utilizzo degli incassi vincolati.

A tal fine, sulla base delle comunicazioni dei sospesi trasmesse dal tesoriere, l'ente:

- c) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, sul capitolo di spesa "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e non presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, in quanto trattasi di pagamento di risorse libere. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto d),
- d) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera c), sul conto "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, che trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata.

10.3 Entrate vincolate depositate in conti diversi da quello di gestione di tesoreria

L'utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento di spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL non può essere automaticamente disposto dal tesoriere se gli incassi vincolati, in quanto non soggetti all'obbligo di versamento nelle contabilità speciali di tesoreria unica, sono depositati in un conto corrente o di deposito distinto dal conto di gestione di tesoreria, o temporaneamente investiti.

In tali casi, in presenza di carenza di disponibilità nella cassa libera, è solo l'ente che può disporre il trasferimento degli incassi vincolati dagli altri conti correnti bancari o di deposito al conto di gestione di tesoreria. Una volta che le somme sono rientrate nel conto di gestione di tesoreria, il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente.

A seguito dell'ordine di trasferimento di tali fondi, l'ente provvede alle seguenti scritture finanziarie:

- a) l'accertamento e l'incasso di entrate derivanti dalla riduzione di depositi bancari. L'ordine di incasso presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, che trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata. Tali incassi, sono automaticamente utilizzati dalla banca per il pagamento di spese correnti ai sensi dell'articolo 195 del TUEL, generando i sospesi di entrata e di uscita;
- b) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, per l'importo degli incassi vincolati che sono stati destinati alla copertura di spese correnti, sul capitolo di spesa "Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, che trattasi di pagamento di risorse vincolate. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto c);
- c) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera b), sul conto "Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso non presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, in quanto, trattasi di incasso di entrate libere.

A seguito del reintegro delle risorse vincolate effettuato in automatico dal tesoriere, sulla base delle comunicazioni dei sospesi trasmesse sempre dal tesoriere, l'ente:

- d) impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, sul capitolo di spesa "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e non presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, in quanto trattasi di pagamento di risorse libere. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al punto e);
- e) accerta ed emette una reversale di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera d), sul conto "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso presenta l'indicazione di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), del TUEL, che trattasi di incasso di entrate a destinazione vincolata;
- e) ordina al tesoriere di trasferire le risorse escluse dall'obbligo di riversamento alle contabilità speciali di tesoreria unica al conto corrente o di deposito aperto per tali risorse. Impegna e paga spese derivanti dall'incremento di depositi bancari. L'ordine di pagamento presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma 2, lettera i), del TUEL, che trattasi di pagamento di risorse vincolate.

Il mancato utilizzo degli incassi vincolati per il pagamento delle spese correnti ai sensi dell'articolo 195 del TUEL comporta l'attivazione dell'anticipazione di tesoreria e, conseguentemente, la relativa spesa per interessi passivi.

E' pertanto necessaria, da parte degli enti, la massima attenzione nella gestione della propria liquidità, compresa quella temporaneamente depositata presso altri conti correnti e di depositi, al fine di evitare che l'ente vada in anticipazione quando dispone di risorse liquide e la relativa spesa per interessi.

10.4 Gestione degli incassi in attesa di regolarizzazione

Nel corso dell'esercizio, sulla base del flag attribuito agli ordinativi di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli. 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), del TUEL, sia l'ente che il tesoriere sono in condizione di determinare il saldo di cassa libero e il saldo di cassa vincolato.

La presenza di rilevanti importi di incassi in attesa di regolarizzazione da parte dell'ente, rende incerta la distinzione delle giacenze liquide tra fondi liberi e fondi vincolati.

Nelle more della regolarizzazione, tale incertezza non rileva se l'ente dispone di fondi liberi certi (derivanti da incassi regolarizzati) a valere dei quali è possibile effettuare pagamenti.

In ogni caso, il tesoriere considera "liberi" gli incassi in attesa di regolarizzazione li utilizza per i pagamenti non vincolati, in caso di insufficienza di fondi liberi derivanti da incassi già regolarizzati.

A seguito della regolarizzazione dei sospesi riguardanti entrate vincolate, può risultare che tali risorse sono già state utilizzate per il pagamento di spese non vincolate. In tal caso il tesoriere registra l'utilizzo

di tali risorse con la conseguente formazione delle carte contabili destinate ad essere regolarizzate dall'ente e l'obbligo di ricostituire le giacenze vincolate a valere di tutte le giacenze riscosse dall'ente.

10.5 La classificazione contabile delle operazioni nel bilancio

Al fine di consentire la registrazione contabile dell'utilizzo di incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL, il piano dei conti finanziario prevede che tali operazioni sono registrate tra le "altre entrate per partite di giro":

Entrate derivanti dalla gestione degli incassi vincolati degli enti locali	E.9.01.99.06.000
Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL	E.9.01.99.06.001
Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	E.9.01.99.06.002

tra le "altre uscite per partite di giro":

Uscite derivanti dalla gestione degli incassi vincolati degli enti locali	U.7.01.99.06.000
Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	U.7.01.99.06.001
Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	U.7.01.99.06.002

Trattando si entrate e spese registrate nelle partite di giro, gli stanziamenti riguardanti tali operazioni non svolgono la funzione di vincolo della spesa.

10.6 La determinazione della giacenza vincolata al 1° gennaio 2015

All'avvio dell'esercizio 2015, contestualmente alla trasmissione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, contestualmente alla trasmissione del bilancio provvisorio da gestire e dell'elenco dei residui, gli enti locali comunicano formalmente al proprio tesoriere l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014.

L'importo della cassa vincolata alla data del 1 gennaio 2015 è definito con determinazione del responsabile finanziario, per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente alla data del 31 dicembre 2014, determinato, dalla differenza tra i residui tecnici al 31 dicembre 2014 e i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data.

Per gli enti locali che hanno partecipato alla sperimentazione prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011 che non hanno più gli impegni tecnici, si deve fare riferimento alla differenza tra i residui attivi riguardanti entrate vincolate al 31 dicembre 2014 e la sommatoria del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2014 relativo a capitoli vincolati con i residui passivi relativi a capitoli vincolati.

Trattandosi di un dato presunto, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione 2014, l'ente comunica al proprio tesoriere l'importo definitivo delle riscossioni vincolate risultanti dal consuntivo.

A tal fine l'ente emette i titoli necessari per vincolare (attingendo alle risorse libere) o liberare le risorse necessarie per adeguare il saldo alla data della comunicazione, tenendo conto dell'importo definitivo della cassa vincolata al 1° gennaio 2015.

11. La gestione del bilancio da parte del tesoriere

11.1 Le caratteristiche del bilancio finanziario di previsione adottato in attuazione del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 rilevanti per il tesoriere sono:

- è un bilancio almeno triennale, predisposto nel rispetto del principio generale dell'annualità del bilancio;
- il primo esercizio considerato nel bilancio di previsione è redatto per competenza e cassa, e indica l'importo dei residui presunti alla data del 1° gennaio. Pertanto, con il bilancio di previsione non è richiesto l'invio dell'elenco dei residui. Nel corso dell'anno, anche all'avvio dell'esercizio, gli enti trasmettono la delibera riguardante il riaccertamento ordinario dei residui e l'allegato riguardante le variazioni di bilancio per il tesoriere;
- non può presentare stanziamenti di cassa maggiori della somma degli stanziamenti di residui e di competenza, fatta eccezione per la missione "20-Fondi e Accantonamenti";

- ha carattere autorizzatorio, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi per anticipazioni di cassa;
- è distinto in bilancio politico, bilancio tecnico (solo per le regioni), bilancio gestionale. Il tesoriere gestisce solo il bilancio politico, approvato dal Consiglio;
- è classificato in titoli e tipologie e in missioni, programmi e titoli.

11.2 Gli enti e gli organismi strumentali (sia quelli che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico patrimoniale, sia quelli che adottano solo la contabilità economico patrimoniale), devono necessariamente dotarsi di un servizio di cassa, al fine di consentire il rispetto degli obblighi di segnalazione dei dati riferiti a SIOPE, che non possono conciliarsi con l'esistenza di meri rapporti di conto corrente. Gli organismi strumentali degli enti territoriali, definiti dall'articolo 1, commi 2, lettera b) del presente decreto, sono costituiti dalle articolazioni organizzative di un ente, anche a livello territoriale, prive di personalità giuridica, cui è stata formalmente attribuita autonomia contabile e di bilancio.

Gli enti strumentali degli enti territoriali, definiti dall'articolo 11-ter del presente decreto, sono costituiti dagli enti, pubblici e privati, escluse le società di capitali, controllate o partecipate da un ente territoriale.

Sono enti strumentali degli enti territoriali le fondazioni controllate o partecipate da un ente territoriale. Sono enti strumentali degli enti locali gli enti previsti dagli articoli 30 e 31 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) e le aziende speciali di cui all'articolo 114, comma 1, del medesimo decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267,

Relativamente alle Istituzioni comunali, in qualità di organismi strumentali di cui all'articolo 1, commi 2, lettera b) del presente decreto, o ad altri enti strumentali in contabilità finanziaria, per i quali è gestito il servizio di cassa, occorre precisare che la riforma contabile degli enti territoriali (recante anche per essi l'obbligo di adottare la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale e i nuovi schemi di bilancio armonizzati) non comporta per la banca cassiera l'obbligo del controllo degli stanziamenti e della resa del conto del tesoriere, ossia la variazione del servizio di cassa in servizio di tesoreria. Ciò in quanto, non essendo diversamente stabilito nel presente decreto, valgono le disposizioni al riguardo previste dal decreto legislativo n. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) o, per gli enti regionali, la normativa previgente.

L'estensione della rilevazione SIOPE a tutti gli organismi strumentali e agli enti strumentali sarà attuato con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, secondo le modalità previste dall'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

11.3 Gli stanziamenti del primo esercizio del bilancio devono essere redatti in termini di competenza e di cassa.

Il tesoriere, in fase di estinzione degli ordinativi di pagamento, verifica il rispetto del doppio vincolo giuridico:

- a) dello stanziamento di competenza, al netto del fondo pluriennale vincolato (per i titoli in c/competenza), o dell'ammontare dei residui (per i titoli emessi in c/residui);
- b) dello stanziamento di cassa senza operare alcuna distinzione sullo stanziamento di cassa.

Una significativa novità della riforma contabile degli enti territoriali e dei loro enti e organismi strumentali è costituita dall'attribuzione della funzione autorizzatoria al titolo 6 delle entrate, riguardante le accensioni di prestiti, e dall'esclusione di tale funzione per le spese riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria e per i servizi per conto di terzi.

Con riguardo all'attribuzione della funzione autorizzatoria al titolo 6, la stessa riguarda l'operatività dell'ente e non incide sull'attività del tesoriere il quale resta comunque obbligato ad accettare la riscossione di ogni somma versata a favore dell'ente, anche senza la preventiva emissione dell'ordinativo d'incasso e anche nel caso in cui tale riscossione determini uno sfioramento sullo stanziamento di cassa.

Per quanto riguarda le anticipazioni di tesoreria, che continuano ad essere erogate sulla base di quanto previsto dalla legge e dalle convenzioni di tesoreria, l'istituzione di un apposito titolo delle entrate e delle spese - dedicato alla registrazione di tali operazioni e con riferimento al

quale gli stanziamenti non svolgono funzione autorizzatoria, sia in entrata, che in spesa - risponde all'esigenza di evidenziarne le specifiche modalità di gestione, in particolare con riferimento alle operazioni di accensione e rimborso di prestiti.

Per le anticipazioni di tesoreria si richiama quanto previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria 3.26 che, con particolare riferimento a tali operazioni, invita alla corretta applicazione del principio contabile generale n. 4 dell'integrità, in base al quale la registrazione delle entrate e delle spese deve aver luogo per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate.

Pertanto, in attuazione di tale principio, è obbligatorio, per gli enti, regolarizzare tutte le carte contabili riguardanti le anticipazioni di tesoreria ed i relativi rimborsi ed è assolutamente esclusa la possibilità di registrare le anticipazioni di tesoreria a saldo. Il tesoriere recepisce tale impostazione d'iniziativa senza attendere indicazioni dell'ente; resta inteso che il tesoriere produce il proprio conto con le carte contabili relative all'utilizzo ed al rientro dell'anticipazione di tesoreria per la parte che eventualmente dovesse risultare ancora non regolarizzata.

11.4 Per ciascuna unità di voto, il bilancio di previsione annuale indica:

- a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
- b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui si autorizza l'impegno nell'esercizio cui il bilancio si riferisce;
- c) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere e delle spese di cui si autorizza il pagamento nel medesimo esercizio, senza distinzioni tra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

In attuazione del principio della competenza finanziaria potenziata, ciascuna previsione di spesa di competenza, nello schema del bilancio di previsione di cui all'allegato 9 al presente decreto, espone anche:

- l'importo degli impegni già assunti, che evidenzia la quota degli impegni, di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, assunti negli esercizi precedenti (trattasi dell'importo risultante alla data di elaborazione del bilancio);
- l'importo del fondo pluriennale vincolato, che indica le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi, o già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, la cui copertura è costituita da entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, o da entrate già accertate negli esercizi precedenti e iscritte nel fondo pluriennale previsto tra le entrate.

Il tesoriere non effettua verifiche di congruenza rispetto agli stanziamenti di bilancio, comprese le relative articolazioni relative al fondo pluriennale vincolato e alle spese già impegnate, approvati dal Consiglio.

L'importo degli impegni già assunti rileva per il tesoriere in caso di esercizio provvisorio.

L'importo del fondo pluriennale vincolato rileva per il tesoriere in quanto, su tale quota dello stanziamento, l'ente non può impegnare e pagare. Pertanto, la verifica di competenza del tesoriere riguardante la capienza degli stanziamenti di competenza è effettuata con riferimento alla differenza tra lo stanziamento di competenza complessivo e l'importo del fondo pluriennale vincolato.

Nel corso della gestione, l'importo del fondo pluriennale vincolato può essere modificato con provvedimento del responsabile finanziario o, nel rispetto di quanto previsto dal regolamento di contabilità dell'ente, dai dirigenti responsabili della spesa. Tali modifiche sono trasmesse tempestivamente (anche in modalità elettronica) dall'ente al tesoriere con comunicazione predisposta sulla base dello schema "variazione fondo plur vincolato". Il tesoriere non è tenuto a verificare la competenza dell'organo che ha assunto la variazione.

Le variazioni del fondo pluriennale disposte dall'ente dopo la chiusura dell'esercizio ai sensi dell'articolo 3, commi 4, al presente decreto relative all'esercizio precedente non sono oggetto di interesse del tesoriere che non è tenuto a gestirle. Resta fermo l'obbligo, per l'ente, di

trasmettere al tesoriere le sole variazioni di bilancio riguardanti l'esercizio in corso utilizzando l'allegato alla deliberazione redatto in conformità allo schema "Dati per variazione bilancio es".

11.5 Il decreto legislativo n. 118 del 2011 ha conservato l'attuale rapporto tra unità di voto in sede di delibera consiliare e ambito di controllo del tesoriere; in altre parole, così come nel precedente ordinamento contabile, per gli enti locali, il controllo del tesoriere si fonda sul dato espresso dall'Intervento che costituisce anche l'unità di voto in ambito consiliare, così, dall'esercizio 2016, a seguito dell'adozione dello schema di bilancio di cui all'allegato n. 9 con funzione autorizzatoria, per tutti gli enti territoriali, il controllo del tesoriere deve effettuarsi (sulla base della nuova classificazione) a livello di Programma, unità di voto nel nuovo ordinamento contabile ai sensi dell'art. 13, secondo comma, del decreto legislativo n. 118 del 2011. Tale soluzione comporta in ogni caso il controllo anche del Titolo. Tale disciplina è estesa anche alle regioni per le quali, nel precedente ordinamento contabile, le verifiche dei tesorieri sono effettuate a livello di capitolo.

11.6 La classificazione delle entrate in Titoli e Tipologie, e delle spese in Missioni, Programmi e Titoli prevista dagli articoli 12, 13, 14 e 15 del decreto legislativo n. 118 del 2011 non comporta, per il tesoriere, differenze nelle modalità della gestione del bilancio rispetto al passato.

I codici di bilancio previsti nell'ordinativo riguardano:

- per le entrate, il codice del titolo e della tipologia
- per le spese, il codice della missione, del programma e del titolo.

I codici di bilancio sono indicati negli ordinativi di incasso e di pagamento distintamente rispetto ai codici della transazione elementare (che pure comprendono i codici di bilancio), secondo le modalità sopra indicate.

Non compete al Tesoriere individuare i codici di bilancio dalla transazione elementare o dalla codifica analitica (piano dei conti) riportata sugli ordinativi.

Infatti la disciplina degli elementi dell'ordinativo di incasso e di pagamento (per le regioni gli articoli 54, comma 3, e 58, comma 3, del D.Lgs. n. 118 del 2011 e, per gli enti locali, gli articoli 180, comma 3, e 185, comma 2) distingue chiaramente l'indicazione delle missioni, programmi e titoli rispetto all'indicazione della codifica della transazione elementare e della codifica di bilancio.

Nel caso di gestioni informatizzate si richiamano le linee guida (gestione Arconet) della circolare ABI n. 36 dicembre 2013 e della circolare AgID n. 64 del 15 gennaio 2014 evidenziando la parte in cui è riportato che l'informazione "codifica_bilancio" è unica (non multipla) a livello di documento (mandato/reversale), significando che il documento (mandato/reversale) ha un'unica codifica di bilancio che viene imputata a tutti i sub associati (beneficiari/versanti).

Tutti i programmi di spesa possono essere articolati tra i seguenti titoli di bilancio:

TITOLO 1 SPESE CORRENTI

TITOLO 2 SPESE IN CONTO CAPITALE

TITOLO 3 SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE

TITOLO 4 RIMBORSO DI PRESTITI.

Gli schemi di bilancio predisposti in attuazione della riforma indicano l'articolazione dei programmi tra i titoli che si ritiene saranno utilizzati dagli enti, fermo restando la possibilità, da parte degli stessi, di utilizzare per ciascun programma, tutti i titoli di spesa sopra indicati.

I nuovi schemi di bilancio prevedono solo, rispettivamente, per la missione 60 “Anticipazioni finanziarie” e per la missione 99 “Servizi per conto terzi” ulteriori due titoli:

TITOLO 5 CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE

TITOLO 7 SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO.

Per gli enti territoriali e i loro enti, non è previsto il titolo 6 della spesa, così come non è previsto il titolo 8 delle entrate.

Il bilancio non conforme allo schema previsto dall'allegato n. 9 al presente decreto non deve essere accettato dal tesoriere.

In proposito e con maggior dettaglio valgono le seguenti precisazioni:

Il Tesoriere non deve accettare:

- bilancio di previsione che non sia formalmente approvato dal Consiglio;
- delibere di approvazione del bilancio di previsione che, con riferimento al primo esercizio (corrispondente a quello in corso), non prevedono gli stanziamenti di cassa, sia per le entrate che per le spese;
- riaccertamenti parziali dei residui, salvo le eccezioni previste dal principio applicato della contabilità finanziaria 9.1, quindi limitatamente ai residui che devono essere incassati/pagati non ricompresi fra quelli presunti riportati nel bilancio di previsione approvato per l'esercizio in corso.

11.7 Gli ordini di incasso e di pagamento riportano i codici della transazione di cui agli articoli da 5 a 7 del decreto legislativo n. 118 del 2011, inseriti nei campi liberi della reversale o del mandato a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere.

11.8 A decorrere dall'adozione degli schemi di bilancio armonizzati con funzione autorizzatoria, le variazioni al bilancio, a seguito di delibere di variazione o di storno, sono comunicate al tesoriere utilizzando l'apposito schema “Dati per variazione bilancio es”, che costituisce un allegato obbligatorio della delibera di variazione del bilancio. Il prospetto è compilato valorizzando la somma algebrica della variazione intervenuta; ciò in quanto il tesoriere traccia (nelle schede di svolgimento per ogni singola tipologia di entrata e per ogni singolo programma di spesa) l'aumento o la diminuzione quale importo assestato dello stanziamento del bilancio di previsione approvato.

Per fini di controllo, lo schema richiede anche la valorizzazione di tutti gli aggregati di bilancio interessati dalla variazione (ad esempio: il totale del programma, della missione cui il programma si riferisce, del totale delle spese e del totale delle missioni e del totale generale delle spese).

Nei casi in cui sono predisposte più delibere di variazione di bilancio senza che sia possibile prevederne i tempi di approvazione, la compilazione della prima e dell'ultima colonna dello schema per il tesoriere, riguardanti lo stanziamento aggiornato, prima e dopo la variazione, può dare luogo a incertezze, non essendo possibile prevedere lo stanziamento aggiornato alla data di approvazione della variazione.

Di conseguenza, la prima e l'ultima colonna dello schema della variazione di bilancio per il tesoriere, possono essere compilate dopo l'approvazione della delibera di variazione, a cura del responsabile finanziario.

Sono previsti specifici schemi per le variazioni di bilancio disposte nel corso dell'esercizio provvisorio (nei limitati casi in cui tali variazioni sono consentite, quali quelle conseguenti al riaccertamento ordinario e straordinario dei residui, quelle per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per

l'ente, che consentono l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente, quelle riguardanti le spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente, quelle effettuate a seguito del preconsuntivo dell'esercizio precedente, per variare l'importo delle voci di cui "impegni già assunti").

Si raccomanda agli enti di dedicare la massima attenzione agli stanziamenti di cassa, a seguito del riaccertamento dei residui.

11.9 Nel caso in cui il bilancio di previsione non sia approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente, l'ente è gestito in esercizio provvisorio (se sono stati rinviati i termini di approvazione del bilancio di previsione, con le modalità previste dalla legge) o in gestione provvisoria (negli altri casi). Al riguardo si richiama quanto previsto dal principio contabile applicato n. 8.

Sia nel caso dell'esercizio provvisorio, che della gestione provvisoria, l'ente trasmette al tesoriere (anche in modalità elettronica mediante posta certificata):

- l'elenco dei residui presunti alla data del 1° gennaio e gli stanziamenti di competenza riguardanti l'anno cui si riferisce l'esercizio o la gestione provvisoria, previsti nell'ultimo bilancio di previsione approvato (almeno triennale). Tale elenco è aggiornato con le variazioni approvate nel corso dell'esercizio precedente;
- le previsioni aggiornate riguardanti il secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato, indicante, per ciascun stanziamento, anche:
 - a) gli impegni già assunti, che possono essere aggiornati alla data del 31 dicembre dell'anno precedente;
 - b) l'importo del fondo pluriennale vincolato aggiornato alla data del 31 dicembre dell'anno precedente.

All'avvio dell'esercizio 2015 gli enti locali comunicano al proprio tesoriere l'importo presunto degli incassi vincolati al 1° gennaio 2015 (nelle more dell'approvazione del rendiconto 2014, trattasi di un dato presunto), secondo le modalità previste dal principio applicato n. 10.

Il bilancio provvisorio non conforme allo schema previsto dalla riforma non deve essere accettato dal tesoriere.

A seguito del riaccertamento dei residui ordinario e/o straordinario, l'ente trasmette al tesoriere l'elenco dei residui aggiornato rispetto a quanto comunicato il 1° gennaio e, solo nell'esercizio 2015, l'importo definitivo degli incassi vincolati al 1° gennaio 2015

Nel corso dell'esercizio provvisorio l'ente può effettuare variazioni di bilancio secondo le modalità previste dalla riforma, comprese le variazioni del fondo pluriennale vincolato e della voce relativa alle "spese già impegnate". Le variazioni effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio danno luogo, di volta in volta, ad aggiornamento da parte del tesoriere del dato preesistente; ciò ai soli fini della gestione in dodicesimi e senza rilevare ai fini della resa del conto del tesoriere.

Le predette variazioni sono comunicate al tesoriere utilizzando l'apposito schema "Dati per esercizio e gestione provvisoria" valorizzando i dati delle sole voci di bilancio interessate dalla variazione

Nel corso dell'esercizio provvisorio l'ente può impegnare mensilmente, per ciascun programma, spese non superiori ad un dodicesimo delle somme previste nel secondo esercizio dell'ultimo bilancio preventivo deliberato, ridotte delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale (la voce "di cui fondo pluriennale vincolato)", con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

Pertanto, dal 1° gennaio 2015 utilizzano l'apposito elemento dell'ordinativo di pagamento, previsto per identificare le spese non soggette al controllo dei dodicesimi di cui all'articolo 163, comma 5, in caso di esercizio provvisorio. Al tesoriere non è richiesto di verificare che la spesa cui si riferisce il mandato è esclusa dall'obbligo della gestione per dodicesimi.

A tal fine, gli enti che adottano l'OIL, utilizzano il campo previsto per indicare che trattasi di spesa esclusa dall'obbligo della gestione per dodicesimi (il flag "frazionabile" è valorizzato con "NO" per tutte le spese non soggette al controllo dei dodicesimi comprese le spese a valere sulle somme già impegnate).

Le verifiche riguardanti i dodicesimi sono svolte dal tesoriere facendo riferimento alla differenza tra gli stanziamenti di competenza e l'importo delle spese già impegnate e del fondo pluriennale vincolato, fermo restando le verifiche riguardanti la capienza complessiva degli stanziamenti di competenza, sulla base della differenza tra lo stanziamento di competenza complessivo e l'importo del fondo pluriennale vincolato.

Il controllo è svolto dal Tesoriere operando una netta separazione fra la disponibilità:

- dei dodicesimi mensili - fissa per ciascun mese salvo variazioni dovute ad aggiornamenti sulle somme già impegnate negli esercizi precedenti, determinata dall'importo dei singoli stanziamenti di bilancio al netto dell'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato, e della quota parte non usufruita nei mesi antecedenti a quello in cui è effettuato il pagamento del mandato;
- della disponibilità per mandati non frazionati.

Ad esempio, nel caso in cui un programma preveda il seguente stanziamento:

previsione di competenza	100
<i>di cui già impegnato*</i>	10
<i>di cui fondo pluriennale vincolato</i>	30

nel corso dell'esercizio provvisorio il limite mensile ai mandati di competenza è pari a $(100-10-30)/12=5$, esclusi i mandati che l'ente segnala come esclusi dall'obbligo dei dodicesimi, fermo restando il limite complessivo ai mandati di competenza pari a $100-30=70$.

Esempio di applicazione del limite dei dodicesimi, nel corso dell'esercizio provvisorio:

	Limite complessivo ai mandati di competenza	Residuo dodicesimi mesi precedenti	Disponibilità dodicesimi del mese	Disponibilità per mandati non frazionabili	Disponibilità per mandati frazionabili	Carico Mandato	Frazionabile sì/no	Controllo o disponibilità	Disponibilità in dodicesimi dopo l'operazione
	100-30=70								
gennaio	70	0	5	70	5	3	sì	ok	2
	67	0	2	67	2	4	sì	ko	2
	67	0	2	67	2	4	no	ok	2
febbraio	63	2	5	63	7	6	sì	ok	1
	57	0	1	57	1	6	no	ok	1
marzo	51	1	5	51	6	60	sì	ko	6
	51	0	6	51	6	60	no	ko	6
	51	0	6	51	6	6	sì	ok	0
aprile	45	0	5	45	5	4	sì	ok	1
	41	0	1	41	1	2	sì	ko	1

	41	0	1	41	1	40	no	ok	1
	1	0	1	1	1	3	si	ko	1
	1	0	1	1	1	3	no	ko	1

La gestione provvisoria è limitata all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, delle spese relative al finanziamento della sanità per le regioni, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniale certi e gravi all'ente.

A tal fine, gli enti che adottano l'OIL, utilizzano il tag "gestione_provvisoria" all'interno delle informazioni del beneficiario con il valore SI solo nel caso di gestione provvisoria.

Nel corso della gestione provvisoria al tesoriere non è richiesto di verificare che i mandati di pagamento riguardino le spese previste dalla legge.

Durante la gestione provvisoria il controllo del tesoriere è effettuato sullo stanziamento della competenza al netto del "di cui fondo pluriennale vincolato".

In vigenza di esercizio e gestione provvisoria non è previsto il controllo sullo stanziamento di cassa.

- 11.10 Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato con un'unica delibera della giunta che provvede, contestualmente, alle correlate variazioni del bilancio di previsione, qualora già approvato, per l'esercizio in corso (e al bilancio gestito nel corso dell'esercizio provvisorio). Le variazioni di bilancio sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti previsti per la comunicazione al tesoriere delle variazioni di bilancio, distinguendo i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell'esercizio in corso da quelli previsti in caso di esercizio provvisorio. In caso di esercizio provvisorio è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali.

Solo limitatamente ai residui che devono essere incassati/pagati prima dell'approvazione del rendiconto, sono possibili, con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, riaccertamenti parziali.

A seguito del riaccertamento dei residui, in vigenza di bilancio approvato per l'esercizio in corso è necessario che l'ente provveda alle necessarie variazioni degli stanziamenti di cassa.

Infatti, il tesoriere non può procedere autonomamente all'adeguamento degli stanziamenti di cassa correlati, nel caso in cui la variazione dei residui determini la presenza di uno stanziamento di cassa non coerente con la somma degli stanziamenti di residui e di competenza.

Pertanto, nel caso:

$$R = 80$$

$$CP = 100$$

$$CS = 170$$

Nel caso di un incremento dei residui in assenza della correlata variazione della cassa, il tesoriere non può effettuare pagamenti > di 170.

Nel caso di riduzione dei residui in assenza della correlata variazione della cassa, ad es. di una variazione in riduzione superiore a 10 (quindi $R < 70$), la riduzione dei residui non può essere gestita in quanto determinerebbe uno stanziamento di cassa superiore a $R + CP$.

La successiva delibera della giunta di riaccertamento dei residui prende atto e recepisce gli effetti degli eventuali riaccertamenti parziali. L'allegato concernente le variazioni di bilancio per il tesoriere derivanti dal riaccertamento ordinario non comprende "la presa d'atto" delle variazioni di bilancio disposte con i riaccertamenti parziali.

A seguito del riaccertamento ordinario non è più consentito procedere ad ulteriori revisioni dei residui e del risultato di amministrazione al 31 dicembre del precedente esercizio.

Anche il riaccertamento straordinario è disposto con un'unica delibera di giunta ma, a differenza del riaccertamento ordinario, non sono ammessi provvedimenti di riaccertamento parziale. Il pagamento dei residui attivi e passivi al 31 dicembre dell'esercizio precedente è effettuato con le consuete modalità. I residui che sono stati già incassati, o pagati, prima del riaccertamento straordinario non sono più oggetto di reimputazione contabile in considerazione della loro esigibilità. La delibera che dispone il riaccertamento straordinario provvede anche alle variazioni del bilancio di previsione se già approvato, o al bilancio provvisorio in corso di gestione (compresi gli stanziamenti di cassa del bilancio di previsione e l'ammontare dei residui).

11.11 Il Rendiconto del Tesoriere – redatto sullo schema di cui all'allegato n. 8 – ha lo scopo di rendicontare la gestione di cassa evidenziando quindi, distinti per residuo e competenza, gli incassi e i pagamenti registrati dal tesoriere.

A tal fine il conto del tesoriere espone solo i totali dei titoli e delle missioni, e non anche il totale generale delle entrate e delle uscite in quanto il conto del tesoriere non ha l'obiettivo di evidenziare l'equilibrio della gestione di competenza.

La conciliazione delle risultanze complessive del rendiconto dell'ente con il conto del tesoriere è effettuata con riferimento al totale dei titoli e delle missioni e non con riferimento al totale generale delle entrate/uscite, che comprende gli stanziamenti relativi al fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione/disavanzo, sui quali non sono imputati gli ordinativi di riscossione/pagamento:

Si rappresenta, inoltre, che l'eventuale conciliazione per totale generale delle entrate/uscite non risulterebbe possibile, in quanto il tesoriere non gestisce le variazioni del "fondo pluriennale vincolato", effettuate dopo la chiusura dell'esercizio. Infatti il conto del tesoriere espone gli stanziamenti di competenza al lordo dell'importo del "di cui già impegnato" e "del di cui fondo pluriennale vincolato".

11.12 A seguito della contestuale approvazione del rendiconto e del riaccertamento straordinario, al tesoriere, unitamente alle variazioni degli stanziamenti del bilancio in corso di gestione, è trasmesso sia l'elenco dei residui definitivi iniziali (corrispondente ai residui finali del rendiconto 2014), sia l'elenco dei residui risultanti dal riaccertamento straordinario, riferiti al 1° gennaio 2015.

APPENDICE TECNICA

Esempio n.1 di registrazione di spese di investimento finanziate con forme di finanziamento flessibili:

In sede di programmazione l'ente ha deciso di realizzare una scuola del costo complessivo di 400 e di finanziarla con un finanziamento flessibile.

Al riguardo, la progettazione preliminare prevede che:

- a) la costruzione della scuola richiederà tre anni di lavori, successivi a quello t, di riferimento del primo esercizio del bilancio di previsione in corso di elaborazione;
- b) l'anno t sarà dedicato alla progettazione definitiva della spesa e alla definizione della gara di appalto, con una spesa complessiva di 100;
- c) la spesa per la costruzione della scuola, in ciascuno dei tre anni successivi all'anno t, sarà pari a 100.

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

- nell'esercizio t:
 - un'entrata di 100, nel titolo 6 "Accensioni di prestiti", Tipologia 300 "Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine";

- una spesa di 100 nella missione “Istruzione e diritto allo studio”, programma “Scuola dell'infanzia”.
- nell'esercizio t+1:
 - un'entrata di 100, nel titolo 6 “Accensioni di prestiti”, Tipologia 300 “Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine”;
 - una spesa di 100 nella missione “Istruzione e diritto allo studio”, programma “Scuola dell'infanzia”.
- nell'esercizio t+2:
 - un'entrata di 100, nel titolo 6 “Accensioni di prestiti”, Tipologia 300 “Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine”;
 - una spesa di 100 nella missione “Istruzione e diritto allo studio”, programma “Scuola dell'infanzia”.

Nel corso della gestione dell'esercizio t, l'ente:

- 1) a seguito della firma del contratto di finanziamento che prevede l'erogazione di 100 nell'anno t e di ulteriori 300 in considerazione degli stati di avanzamento dei lavori di realizzazione della scuola, accerta l'entrata di 100 negli stanziamenti di entrata di ciascuno degli esercizi riguardanti gli anni t, t+1, t+2, t+3;
- 2) a seguito della firma del contratto riguardante la progettazione della scuola impegna le relative spese di 100;
- 3) a seguito della firma della gara di appalto per la realizzazione della scuola impegna 100 in ciascuno degli esercizi t+1, t+2, t+3, sulla base del crono programma dei lavori (che si ipotizza confermi quanto previsto in sede di progettazione preliminare). Nel caso in cui, a seguito dell'approvazione della gara, la spesa risulti inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio e, contestualmente, chiede formalmente all'Istituto finanziatore una riduzione del finanziamento.

Con riferimento al finanziamento flessibile, si ricorda che, ai fini della verifica del limite d'indebitamento, è necessario fare riferimento all'importo complessivo del finanziamento necessario per la realizzazione dell'investimento risultante dal contratto di finanziamento, anche se la relativa entrata è accertata in più esercizi.

Nel corso della gestione dell'esercizio t+1 e successivi, l'avanzamento dei lavori potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto nel crono programma.

In tali casi è necessario richiedere l'aggiornamento del crono programma, effettuare le correlate variazioni di bilancio riguardanti le entrate relative al finanziamento flessibile ed le spese riguardanti la realizzazione della scuola e provvedere alla re imputazione degli accertamenti e degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del crono programma aggiornato.

Tali variazioni devono riguardare gli stanziamenti del bilancio di previsione riguardanti tutti gli esercizi considerati nel bilancio. Le re imputazioni devono riguardare tutti gli esercizi considerati nel crono programma.

Ipotizzando che, nel corso dell'esercizio t+1, l'andamento dei lavori risulti più rapido rispetto a quello programmato in quanto:

- nel corso di tale esercizio la ditta appaltatrice dei lavori rilascia fatture per 120;
- il crono programma aggiornato prevede che le spese dell'anno t+1 sono pari a 120, quelle dell'anno t+2 a 90 e quelle dell'anno t+3 a 90, sempre per un totale di 300;

nel corso dell'esercizio t+1 l'ente effettua le seguenti le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re imputazioni contabili:

- 1) nel primo esercizio del bilancio di previsione t+1, t+2 e t+3, è effettuata una variazione di bilancio di +20 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e di +20 dello stanziamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile. A seguito della variazione di

bilancio, si procede all'accertamento di ulteriori entrate e all'impegno di ulteriori spese per un importo pari a 20.

- 2) nel secondo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno t+2, è effettuata una variazione dello stanziamento di entrata concernente il finanziamento flessibile di - 10 e una variazione di - 10 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 10;
- 3) nel terzo esercizio del bilancio di previsione e, relativo dell'anno t+3, è effettuata una riduzione di 10 dello stanziamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile ed una riduzione di 10 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 10.

Nel caso, invece, in cui, nel corso dell'esercizio t+1, l'andamento dei lavori risulti più lento rispetto a quello programmato, in quanto, facendo riferimento sempre allo stesso esempio:

- nel corso di tale esercizio la ditta appaltatrice emette fatture per 80,

-il crono programma aggiornato prevede che le spese dell'anno t+1 sono pari a 80, quelle dell'anno t+2 a 80 e quelle dell'anno t+3 a 80, e che i lavori si estendono anche all'anno t+4, per 60, sempre per un totale di 300;

nel corso dell'esercizio t+1 l'ente effettua le seguenti le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re imputazioni contabili:

- 1) nel primo esercizio del bilancio di previsione t+1, t+2 e t+3, è effettuata una variazione di -20 dello stanziamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, e di -20 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione di 20 sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardante la realizzazione della scuola,;
- 2) nel secondo esercizio del bilancio di previsione, relativo dell'anno t+2, è effettuata una variazione dello stanziamento di entrata concernente il finanziamento flessibile di - 20 e una variazione di -20 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 20;
- 3) nel terzo esercizio del bilancio di previsione, relativo dell'anno t+3, è effettuata una riduzione di 20 dello stanziamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile ed una riduzione di spesa di 20 degli stanziamenti di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardante la realizzazione della scuola, per un importo di 10;
- 4) nelle scritture relative all'esercizio t-4 si procede ad un accertamento di 60 di entrate derivanti dal finanziamento flessibile e all'impegno di 60 riguardanti la realizzazione della scuola, anche se l'esercizio t+4 non è compreso nel bilancio di previsione in corso di gestione.

Esempio n. 2 di costituzione ed utilizzo del fondo pluriennale vincolato:

In sede di programmazione dell'attività riguardante l'anno t e successivi l'ente decide di realizzare una scuola del costo complessivo di 400 e di finanziarla con un mutuo tradizionale che comporta l'erogazione immediata dei finanziamenti.

Al riguardo, la progettazione preliminare prevede che:

- a) la costruzione della scuola richiederà tre anni di lavori, successivi a quello t, di riferimento del primo esercizio del bilancio di previsione in corso di elaborazione;

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

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

- nell'esercizio t:
 - un'entrata di 400 tra le accensioni di prestiti, nella Tipologia 300: Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
 - una spesa di 400 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 300 nel "Fondo pluriennale vincolato in c/capitale";
- nell'esercizio t+1:
 - in entrata il Fondo pluriennale vincolato in c/capitale per 300;
 - una spesa di 300 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 200 nel "Fondo pluriennale vincolato";
- nell'esercizio t+2:
 - in entrata il Fondo pluriennale vincolato in c/capitale per 200;
 - una spesa di 200 nella missione "Istruzione e diritto allo studio", programma "Scuola dell'infanzia" di cui 100 nel "Fondo pluriennale vincolato";

Nel corso della gestione dell'esercizio t, l'ente:

- 1) a seguito della firma del contratto di mutuo tradizionale, accerta e incassa l'entrata di 400 nell'apposito stanZIamento di entrata riguardante il mutuo;
- 2) a seguito della firma del contratto riguardante la progettazione della scuola impegna le relative spese di 100;
- 3) a seguito della firma della gara di appalto per la realizzazione della scuola impegna 100 in ciascuno degli esercizi t+1, t+2, t+3, sulla base del crono programma dei lavori (che si ipotizza confermi quanto previsto in sede di progettazione preliminare).

Nel corso della gestione dell'esercizio t+1 e successivi, l'avanzamento dei lavori potrebbe avere un andamento differente rispetto a quello previsto nel crono programma.

In tali casi è necessario richiedere l'aggiornamento del crono programma, effettuare le correlate variazioni di bilancio riguardanti le spese e il fondo pluriennale vincolato e provvedere alla re imputazione degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del crono programma aggiornato.

Tali variazioni devono riguardare gli stanZIamenti del bilancio di previsione riguardanti tutti gli esercizi considerati nel bilancio. Le re imputazioni devono riguardare tutti gli esercizi considerati nel crono programma.

Ipotizzando che, nel corso dell'esercizio t+1, l'andamento dei lavori risulti più rapido rispetto a quello programmato in quanto:

- nel corso di tale esercizio, la ditta appaltatrice dei lavori rilascia fatture per 120;
- il crono programma aggiornato prevede che le spese dell'anno t+1 siano pari a 120, quelle dell'anno t+2 a 90 e quelle dell'anno t+3 a 90, sempre per un totale di 300;

nel corso dell'esercizio t+1 l'ente effettua le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re imputazioni contabili:

- 1) nel primo esercizio del bilancio di previsione t+1, t+2 e t+3, è necessario ridurre di 20 lo stanZIamento di spesa di cui "Fondo pluriennale vincolato", il cui importo passa da 200 a 180;
- 2) nel secondo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno t+2, il Fondo pluriennale vincolato in conto capitale di entrata è ridotto di 20 (passa da 200 a 180). Tra le spese è ridotto di

20 lo stanziamento del programma “Scuola dell'infanzia”, che passa da 200 a 180, ed è ridotto di 10 il relativo stanziamento “di cui Fondo pluriennale vincolato” (passa da 100 a 90);

- 3) nel terzo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno $t+3$, il Fondo pluriennale vincolato in conto capitale di entrata è ridotto di 10 (passa da 100 a 90), e tra le spese è ridotto di 10 l'importo del programma “Scuola dell'infanzia”, che passa da 100 a 90.

Nel caso, invece, in cui, nel corso dell'esercizio $t+1$, l'andamento dei lavori risulti più lento rispetto a quello programmato, in quanto, facendo riferimento sempre allo stesso esempio:

- nel corso di tale esercizio la ditta appaltatrice emette fatture per 80;

- il crono programma aggiornato prevede che le spese dell'anno $t+1$ siano pari a 80, quelle dell'anno $t+2$ a 80 e quelle dell'anno $t+3$ a 80, e che i lavori si estendano anche all'anno $t+4$, per 60, sempre per un totale di 300;

nel corso dell'esercizio $t+1$ l'ente effettua le seguenti le seguenti variazioni di bilancio e le seguenti re imputazioni contabili:

- 1) nel primo esercizio del bilancio di previsione $t+1$, $t+2$ e $t+3$, è necessario aumentare di 20 lo stanziamento di spesa “di cui Fondo pluriennale vincolato” (passa da 200 a 220).
- 2) nel secondo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno $t+2$, il Fondo pluriennale vincolato in conto capitale di entrata è aumentato di 20 (passa da 200 a 220). Tra le spese è incrementato di 20 lo stanziamento del programma “Scuola dell'infanzia”, che passa da 200 a 220, ed è aumentato di 40 il relativo stanziamento “di cui Fondo pluriennale vincolato” (passa da 100 a 140);
- 3) nel terzo esercizio del bilancio di previsione, relativo all'anno $t+3$, il Fondo pluriennale vincolato in conto capitale di entrata è aumentato di 40 (passa da 100 a 140), e tra le spese è incrementato di 40 l'importo del programma “Scuola dell'infanzia”, che passa da 100 a 140. Tra le spese è incrementato di 40 lo stanziamento del programma “Scuola dell'infanzia”, che passa da 100 a 140, ed è aumentato di 60 il relativo stanziamento “di cui Fondo pluriennale vincolato” (passa da 0 a 60);
- 1) nelle scritture relative all'esercizio $t-4$ si procede all'impegno di 60 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola.

Esempio n. 3/a – Realizzazione di un'opera con il contributo di due amministrazioni pubbliche

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

L'ente (A) intende finanziare l'opera con i proventi derivanti dall'alienazione di un proprio immobile.

Attraverso la nota n. XX dell'esercizio $t-1$ l'ente (A) comunica all'ente (B) la decisione di realizzare la scuola nel territorio dell'ente (B).

Nel corso dell'esercizio $t-1$, l'ente (B) trasmette all'ente (A) il programma preliminare dei lavori, il quale prevede che:

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

La spesa per la progettazione preliminare precede temporalmente l'autorizzazione dell'ente (A) e deve essere finanziata dall'ente (B) con proprie risorse.

L'ente (B) impegna tale spesa prima che l'ente (A) impegni il contributo all'investimento a favore dell'ente (B).

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

Conclusa la progettazione preliminare, nell'esercizio t-1 l'Ente (B) invia all'ente (A) il progetto corredato dal cronoprogramma.

L'Ente (A) approva il progetto e autorizza l'ente (B) ad avviare i lavori, impegnandosi a finanziare la spesa per la realizzazione dei lavori sulla base degli stati di avanzamento dei lavori previsti dal cronoprogramma.

Sulla base del cronoprogramma definito in sede di progettazione preliminare, entrambi gli enti inseriscono nei propri bilanci di previsione, riguardanti il triennio t, t+1 e t+2 gli stanziamenti necessari per la realizzazione della scuola.

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

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

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

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

Sulla base della propria delibera di approvazione del progetto, l'ente (A):

- 1) aliena il bene nell'esercizio t e, a seguito del rogito, accerta l'entrata di 400;
- 2) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t, t+1, t+2, t+3, sulla base del cronoprogramma. Nel caso in cui, a seguito dell'approvazione della gara, la spesa risulti inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio e, contestualmente, chiede formalmente all'Istituto finanziatore una riduzione del finanziamento.
- 3) comunica all'ente (B) di avere effettuato gli impegni di cui al punto 2).

Sulla base della comunicazione degli impegni effettuati dall'Ente (A), l'Ente (B) accerta l'entrata di 100 per contributo agli investimenti nell'apposito capitolo di entrata di ciascuno degli esercizi riguardanti gli anni t , $t+1$, $t+2$, $t+3$ e avvia la gara per l'affidamento dell'incarico di progettazione definitiva e di appalto. Conclusa la gara, l'Ente (B) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t , $t+1$, $t+2$, e $t+3$, sulla base del cronoprogramma. Nel caso in cui, a seguito dell'approvazione della gara, la spesa risulti inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio.

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

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

Sulla base degli aggiornamenti del crono programma entrambi gli enti devono effettuare le correlate variazioni dei rispettivi bilanci di previsione:

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

Entrambi gli enti provvedono alla re imputazione degli accertamenti e degli impegni assunti in coerenza al crono programma originale per adeguarli alle indicazioni del crono programma aggiornato.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A seguito della delibera, la Regione:

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

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

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

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

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

Sulla base degli aggiornamenti del cronoprogramma:

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

Inoltre:

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

Esempio n. 4 – Accertamento proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada

Con riferimento ai proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada il legislatore, in deroga al principio contabile generale n. 2 dell'unità del bilancio, ha introdotto un vincolo di specifica destinazione, al fine di correlare parte delle somme previste ed introitate ad interventi di miglioramento della circolazione stradale.

Nel rispetto del principio contabile generale n. 9 della prudenza, il principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, sono accertate per l'intero importo del credito (ad es. le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.).

Pertanto, per tali entrate è escluso il cd. accertamento per cassa ed è obbligatorio effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione.

L'accertamento delle sanzioni avviene:

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

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

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

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

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

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

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

Esempio n. 5 – Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Per determinare il fondo crediti di dubbia esigibilità, che in contabilità finanziaria deve intendersi come un fondo rischi, diretto ad evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell’esercizio, possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio, in occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario:

1) individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. La scelta del livello di analisi, è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli.

Non richiedono l’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità:

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

Con riferimento alle entrate che l’ente non considera di dubbia e difficile esazione, per le quali non si provvede all’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, è necessario dare adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio.

2) calcolare, per ciascuna entrata di cui al punto 1), la media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi (nel primo esercizio di adozione dei nuovi principi , con riferimento agli incassi in c/competenza e in c/residui). Per le entrate che negli esercizi precedenti all’adozione dei nuovi principi erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili, ad esempio confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi (senza distinguere gli incassi relativi ai ruoli ordinari da quelli relativi ai ruoli coattivi) registrati nei medesimi esercizi. La media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:

- a. media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);

- a. rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;
- b. media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio;

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

$$\frac{\text{incassi di competenza es. X} + \text{incassi esercizio X+1 in c/residui X}}{\text{Accertamenti esercizio X}}$$

In tale fattispecie è necessario slittare il quinquennio di riferimento per il calcolo della media, indietro di un anno.

Tale adeguamento non riguarda gli esercizi del quinquennio precedente, con riferimento ai quali i principi contabili prevedono di calcolare la media facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti, ma con riferimento agli esercizi del quinquennio per i quali il principio prevede che la media sia determinata facendo rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente.

Il responsabile finanziario dell'ente sceglie la modalità di calcolo della media per ciascuna tipologia di entrata o per tutte le tipologie di entrata, indicandone la motivazione nella nota integrativa al bilancio.

Nel secondo anno di applicazione dei nuovi principi:

- a) per le entrate accertate per competenza la media è calcolata facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti del primo quadriennio del quinquennio precedente e al rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente. E così via negli anni successivi.;
- b) per le entrate accertate per cassa, si calcola la media facendo riferimento a i dati extra-contabili dei primi quattro anni del quinquennio precedente e ai dati contabili rilevati nell'esercizio precedente. E così via negli anni successivi.

Dopo 5 anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria a regime, fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base della media, calcolata come media semplice, calcolata rispetto agli incassi in c/competenza e agli accertamenti nel quinquennio precedente.

Per le entrate di nuova istituzione (per le quali non esiste una evidenza storica), nel primo anno la quantificazione del fondo è rimessa alla prudente valutazione degli enti. A decorrere dall'anno successivo, la quantificazione è effettuata con il criterio generale riferito agli anni precedenti.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio è determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate di cui al punto 1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto 2).

E' possibile effettuare svalutazioni di importo maggiore, dandone adeguata motivazione nella relazione al bilancio.

Esempio: se per le entrate riguardanti "Proventi da famiglie derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti", nel quinquennio precedente la percentuale media di incasso è stata del 55%, la quota del fondo crediti di dubbia esigibilità riguardante tale entrata è determinato applicando la percentuale del 45% (100 – 55) all'importo degli stanziamenti riguardanti i "Proventi da famiglie derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti".

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

In corso di esercizio (almeno in sede di assestamento del bilancio e, in ogni caso, attraverso una variazione di bilancio di competenza del Consiglio), con riferimento al medesimo livello di analisi che è stato seguito per il punto 1), si verifica la necessità di adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità in considerazione del livello degli stanziamenti e degli accertamenti.

A tal fine si applica la percentuale utilizzata in occasione della predisposizione del bilancio di previsione all'importo maggiore tra lo stanziamento e l'accertamento rilevato alla data in cui si procede all'adeguamento, e si individua l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità cui è necessario adeguarsi, a meno che il complemento a 100 dell'incidenza percentuale degli incassi di competenza rispetto agli accertamenti in c/competenza dell'esercizio (o all'importo degli stanziamenti di competenza se maggiore di quello accertato) non risulti inferiore alla percentuale dell'accantonamento al fondo crediti utilizzata in sede di bilancio. In tal caso, per determinare il fondo crediti cui è necessario adeguarsi, si fa riferimento a tale minore percentuale.

Anche in sede di verifica della congruità dello stanziamento di bilancio, nel primo esercizio di applicazione della riforma, è possibile continuare a fare riferimento al 50% dell'accantonamento minimo determinato applicando il presente principio contabile, e nel secondo esercizio al 75% di tale importo.

Esempi: con riferimento all'esempio precedente, lo stanziamento del capitolo riguardante i proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada è 1.000. Conseguentemente l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio è 450.

- In occasione dell'assestamento si verifica che lo stanziamento non è stato variato, mentre gli accertamenti sono pari a 1200 e gli incassi in c/competenza sono pari a 500. In occasione dell'assestamento l'ente procede all'adeguamento degli stanziamenti almeno agli accertamenti

Si calcola il rapporto tra gli incassi e gli accertamenti (pari a 41,7%), e si confronta il conseguente complemento a 100, pari a 58,3%, con la percentuale utilizzata per il bilancio di previsione ai fini del calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità (pari al 45%).

Considerato che l'andamento degli incassi nel corso dell'anno non consente di migliorare la percentuale di accantonamento al fondo, si conserva la percentuale del 45%, applicandola all'importo di 1.200. L'importo del fondo crediti cui è necessario adeguarsi è 540.

Per garantire il pareggio di bilancio, lo stanziamento relativo alle entrate derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada, che ha registrato maggiori accertamenti rispetto allo stanziamento, è incrementato almeno di 90.

- Il 31 agosto, si decide di incrementare lo stanziamento del capitolo relativo alle entrate derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada e di portarlo a 2400. A tale data gli accertamenti sono pari a 2000 e gli incassi sono pari a 1500.

Si calcola il rapporto tra gli incassi e lo stanziamento (pari al 62,5%) e il correlato complemento a 100 pari a 37,5% che risulta inferiore alla percentuale del 45% applicata in sede di bilancio.

Si ridetermina pertanto la percentuale da adottare per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità, pari al 37,5%, da applicare a 2400 (l'importo maggiore tra lo stanziato e l'accertamento) e si individua l'importo cui il fondo crediti di dubbia esigibilità deve essere adeguato (pari a 900).

Infine si incrementa il fondo crediti di dubbia esigibilità di 360 (pari alla differenza tra 900 e 540).

- Il 30 novembre, in occasione dell'ultima variazione di bilancio, si verifica che, per il capitolo delle entrate derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada, gli accertamenti sono pari a 2200 e gli incassi sono pari a 2000.

Si calcola il rapporto tra gli incassi e lo stanziamento (pari al 83,3%) e il correlato complemento a 100, pari al 16,7%, che si confronta con la percentuale del fondo crediti di dubbia esigibilità del 37,5% applicata in bilancio e, di conseguenza è possibile ridurre la percentuale da utilizzare per calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità.

A tal fine si applica tale percentuale, pari al 16,7% a 2400 (l'importo maggiore tra lo stanziato e l'accertamento) e si individua l'importo cui il fondo crediti di dubbia esigibilità deve essere adeguato (pari a 401).

Risulta possibile ridurre di 499 lo stanziamento del fondo crediti di dubbia esigibilità (pari alla differenza tra 900 e 401).

	Stanziamento	Accertato	Incassato	F.do Crediti di dubbia esigibilità	% fondo
BP	1000			450	45%
Assest.	1000	1200	500	540	45%
Agosto	2400	2000	1500	900	37,5%
Ottobre	2400	2200	2000	401	16,7%

In occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

A tal fine si provvede:

b1) a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate di cui al punto 1), l'importo dei residui complessivo come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario di cui all'articolo 3, comma 4, del presente decreto;

b2) a calcolare, in corrispondenza di ciascun entrata di cui al punto b1), la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. L'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi può essere ridotto di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettere b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il riaccertamento straordinario dei residui rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2013. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma

b3) ad applicare all'importo complessivo dei residui classificati secondo le modalità di cui al punto b1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b2).

Con riferimento alla lettera b2) la media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:

- b. media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);
- c. rapporto tra la sommatoria degli incassi in c/residui di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli residui attivi al 1° gennaio di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;
- d. media ponderata del rapporto tra incassi in c/residui e i residui attivi all'inizio ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio;

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità complessivo accantonato nel risultato di amministrazione (costituito dalle quote del risultato di amministrazioni vincolato nei precedenti esercizi e dall'accantonamento effettuato nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto) risulta inferiore all'importo considerato congruo è necessario incrementare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata risulta superiore a quello considerato congruo, è possibile svincolare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 187, comma 1, del TUEL e dall'articolo 42, comma 1, del presente decreto, in caso di incapacienza del risultato di amministrazione, la quota del fondo crediti di dubbia esigibilità non compresa nel risultato di amministrazione è iscritta come posta a se stante della spesa nel bilancio di previsione.

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi, è rideterminata la quota del risultato di amministrazione vincolata al fondo crediti di dubbia esigibilità. La rideterminazione del fondo è effettuata con le stesse modalità sopra indicate per valutare la congruità del fondo in sede di rendiconto.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 7, lettera e), del presente decreto, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui è accantonata una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Tale accantonamento è riferito ai residui attivi relativi agli esercizi precedenti che non sono stati oggetto di riaccertamento (pertanto già esigibili) ed è effettuato con le modalità sopra indicate per valutare la congruità del fondo in sede di rendiconto.

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

Anche la copertura degli eventuali disavanzi di amministrazione, compresi i casi in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità a seguito del riaccertamento ordinario dei residui, può essere effettuata negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori.

Esempio n. 6 – Relazione tra il bilancio di previsione, il riaccertamento straordinario dei residui e il fondo pluriennale vincolato

Nel primo esercizio di adozione del principio della competenza finanziaria potenziata non è possibile iscrivere il fondo pluriennale vincolato in entrata del primo esercizio del bilancio di previsione 2015 - 2017 fino a quando non si provvede al riaccertamento **straordinario** dei residui, effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio.

E', invece, necessario iscrivere il fondo pluriennale vincolato nell'entrata degli esercizi del bilancio di previsione successivi al primo, per un importo corrispondente agli stanziamenti di spesa relativi al fondo pluriennale vincolato degli esercizi precedenti.

L'importo del fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa del primo esercizio del bilancio di previsione è pari all'importo degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio 2015 e imputare agli esercizi successivi, con copertura a valere di entrate che si prevede di accertare nell'esercizio 2015.

Se il bilancio di previsione 2015-2017 è approvato prima del riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7, del presente decreto, nella colonna riguardante i residui del bilancio previsione armonizzato, è indicato l'importo dei residui al 31 dicembre 2014 (trattasi di un dato previsionale se il bilancio di previsione è approvato prima del 31 dicembre 2014) come risultano definiti sulla base dei precedenti principi.

La procedura del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto, prevede la necessità di procedere anche ad una variazione di bilancio di previsione al fine di consentire:

- a) l'asestamento dell'importo dei residui attivi e passivi indicati nel bilancio armonizzato all'importo risultante dal riaccertamento dei residui;
- b) l'incremento degli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi considerati nel bilancio di previsione, necessari per consentire le reimputazioni degli accertamenti e degli impegni individuate dalla delibera di riaccertamento dei residui,

- c) l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato tra le entrate del primo esercizio del bilancio di previsione;
- d) l'incremento degli stanziamenti di spesa del primo esercizio del bilancio di previsione riguardanti il fondo pluriennale vincolato per tenere conto degli effetti della delibera di riaccertamento dei residui e, conseguentemente, l'incremento del fondo pluriennale iscritto in entrata del secondo esercizio del bilancio riguardante il fondo pluriennale vincolato, l'incremento delle voci di spesa del fondo pluriennale stanziato in spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato, l'incremento del fondo pluriennale iscritto in entrata del terzo esercizio del bilancio riguardante il fondo pluriennale vincolato, e così via.

La prima componente della delibera di riaccertamento straordinario dei residui è quella che individua i residui attivi e passivi da cancellare, indicandone gli esercizi in cui sono esigibili, ai fini della reimputazione.

La seconda componente della delibera di riaccertamento straordinario dei residui dispone le variazioni degli stanziamenti di bilancio, necessari alle re imputazioni, determina l'importo del fondo pluriennale vincolato di entrata dell'esercizio 2015 (attraverso la compilazione dell'allegato n. 5) e incrementa gli stanziamenti di spesa e di entrata del fondo pluriennale vincolato 2015 e successivi.

L'importo del fondo pluriennale vincolato iscritto tra le entrate del primo esercizio del bilancio di previsione corrisponde alla differenza tra l'ammontare complessivo dei residui passivi che sono stati cancellati e reimputati e l'ammontare complessivo dei residui attivi che sono stati cancellati e reimputati, mentre tra le spese del primo esercizio del bilancio di previsione 2015-2017, si provvede ad integrare gli stanziamenti esistenti del fondo pluriennale vincolato, per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati agli esercizi successivi al 2015.

Nell'entrata del secondo esercizio del bilancio di previsione (2016), si incrementa l'importo già iscritto del fondo pluriennale per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati all'esercizio 2016 e successivi, mentre, tra le spese del secondo esercizio del bilancio di previsione, si provvede ad integrare gli stanziamenti esistenti del fondo pluriennale vincolato, per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati agli esercizi successivi al 2016.

Nell'entrata del terzo esercizio del bilancio di previsione (2017), si incrementa l'importo già iscritto del fondo pluriennale per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati all'esercizio 2016 e agli esercizi successivi, mentre tra le spese del 2017, si provvede ad integrare gli stanziamenti esistenti del fondo pluriennale vincolato, per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati agli esercizi successivi al 2017.

Nel caso in cui l'importo dei residui attivi re imputati risulti superiore a quello dei residui passivi re imputati, non si dà luogo alla formazione del fondo pluriennale vincolato in entrata. Le entrate riaccertate e re imputate agli esercizi successivi sono destinate alla copertura dell'eventuale disavanzo determinato dalla cancellazione dei residui attivi dal risultato di amministrazione, fermo restando la scadenza del triennio.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 7, lettera c), a seguito del riaccertamento dei residui, è determinato il risultato di amministrazione in considerazione dell'importo dei residui attivi e passivi riaccertati e reimputati e al netto del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata del bilancio annuale.

Una quota del risultato di amministrazione è accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è calcolato sull'importo dei residui attivi determinato a seguito della delibera di riaccertamento, seguendo il principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 e l'esempio n. 5 (la parte riguardante la determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità in sede di rendiconto). Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).

Gli enti possono deliberare contestualmente il bilancio di previsione ed il riaccertamento dei residui.

Esempio 7) - Scritture riguardanti l'escussione di garanzie

L'ente (A) rilascia una fideiussione a favore del Comune (B) a garanzia di un mutuo di 5.000.000 verso una banca.

Nel corso del primo esercizio successivo al rilascio della garanzia, la banca comunica che il comune (B) è insolvente e chiede ad (A) il pagamento della sola rata annuale del mutuo.

La garanzia è escussa anche nei due esercizi successivi.

Nel terzo esercizio successivo alla concessione della garanzia, a seguito della terza richiesta di pagamento del finanziamento garantito, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge 350/2003, l'ente (A) registra il residuo debito nelle proprie scritture.

Nel quarto esercizio l'ente (B) paga la rata del mutuo all'ente (A).

Nel quinto esercizio l'ente (B) è soppresso e liquidato. Nella fase di liquidazione l'ente (A) riscuote crediti per 1.000.000 e cancella gli altri crediti nei confronti di (B)

- 1) Al momento della concessione della garanzia, l'ente (A) non effettua alcuna contabilizzazione in contabilità finanziaria.

In contabilità economico patrimoniale, registra la concessione della garanzia nel sistema dei rischi:

3.1.3.01.02.01.001	Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	5.000.000
3.1.3.01.01.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	5.000.000

- 2) Nel rispetto del principio della prudenza, nell'esercizio in cui rilascia la garanzia, l'ente (A) può iscrivere nel bilancio di previsione finanziario, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000. In caso di escussione, tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura della spesa sostenuta per il pagamento del debito garantito.

- 3) Anche in contabilità economico-patrimoniale, nell'ambito delle scritture di assestamento economico, è necessario costituire un fondo rischio per un importo pari al medesimo fondo accantonato nel risultato di amministrazione finanziario. Pertanto, tra le scritture di assestamento economico, in chiusura dell'esercizio in cui è stata concessa la garanzia, l'ente (A) registra:

2.4.2.01.01.001	Accantonamenti per rischi da escussione	520.000
2.2.9.99	Fondo rischio escussione comune B.	520.000

Anche nel primo esercizio successivo a quello in cui è stata concessa la garanzia, l'ente (A) può iscrivere nel proprio bilancio, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000.

Nel corso di tale esercizio, quando è invitato a pagare, l'ente A, effettua le seguenti operazioni:

- 4) variazioni degli stanziamenti di primo esercizio del bilancio di previsione:
- incremento di 520.000 dello stanziamento "Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie" (cod. U.3.03.11.02.003)
 - incremento di 520.000 dello stanziamento "Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie";
 - gli enti che non hanno già stanziato in bilancio il fondo, devono iscrivere in bilancio uno stanziamento di 520.000 dello stanziamento "Fondo rischi da escussione comune B".

- 5) Scritture in contabilità finanziaria:

- Impegna e paga 520.000 sullo stanziamento “Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie” (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all’esercizio in corso;
 - Accerta 520.000 sullo stanziamento “Riscossione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie” con imputazione all’esercizio in corso.
- 6) Comunica al Comune (B) di avere un credito di 520.000 nei suoi confronti e lo invita ad estinguere tempestivamente tale debito. Il comune (B) effettua le registrazioni contabili necessarie a chiudere il debito nei confronti della banca ed a registrare il nuovo debito nei confronti di (A).

7) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

1.2.3.02.01.18.003	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	520.000
2.4.7.04.99.99.999	Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie.	520.000
2.4.7.04.99.99.999	Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie	520.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere.	520.000
3.1.3.01.01.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	520.000
3.1.3.01.02.01.001	Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	520.000

A seguito dell’escussione si registra la riduzione della garanzia per fideiussione.

Nell’ambito delle scritture di assestamento economico, è effettuato l’accantonamento al Fondo rischio escussione comune B di 520.000.

Nell’esercizio successivo, a seguito della seconda escussione l’ente (A) effettua le registrazioni indicate nei punti da 4) a 7), compreso l’accantonamento al Fondo rischio escussione comune B.

Nel terzo esercizio successivo l’ente (A), oltre alle registrazioni da 4) a 7) deve registrare nelle proprie scritture anche il residuo debito:

8) variazioni del bilancio di previsione per l’esercizio in corso e per gli esercizi successivi :

- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio “Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie” (cod. U.3.03.11.02.003) –;
- incremento di 3.000.000 degli stanziamenti degli esercizi successivi riguardanti “Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie”. L’imputazione agli esercizi successivi è effettuata in considerazione del piano di ammortamento del finanziamento;
- incremento degli stanziamenti dei bilanci successivi al primo riguardanti il “Fondo rischio escussione comune B”, per un importo pari al totale dei crediti escussi stanziati in entrata (al netto degli accantonamenti effettuati che non corrispondono a crediti escussi, a tal fine si considera anche l’accantonamento di cui al punto 1);
- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio “Accensione di prestiti”;
- Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota interessi (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);
- Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota capitali (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);.

9) Scritture in contabilità finanziaria:

- Impegna 3.000.000 sullo stanziamento “Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie” (cod. U.3.03.11.02.003), con imputazione all’esercizio in corso ed effettua un pagamento a favore del proprio bilancio. Trattasi di una regolazione contabile, il mandato è versato all’entrata del bilancio dell’ente, tra le accensioni di prestiti;
- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento “Accensione di prestiti”, con imputazione all’esercizio in corso e incassa il mandato emesso al punto precedente (regolazione contabile);

- Accerta 3.000.000 sullo stanziamento “Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie” con imputazione agli esercizi successivi, sulla base del piano di ammortamento del mutuo escusso;
- Impegna le spese relative alle rate di ammortamento del residuo prestiti, sulla base del piano di ammortamento del mutuo, distintamente per la quota interessi (20.000) e la quota capitale (500.000), con imputazione agli esercizi successivi.

10) Comunica al Comune (B) di avere effettuato il pagamento della terza rata del mutuo garantito, pari a 520.000 e registrato il residuo debito di 3.000.000 nelle proprie scritture, e lo invita:

- a registrare la chiusura del debito nei confronti della banca e il nuovo debito nei propri confronti;
- di pagare tempestivamente i debiti direttamente nei propri confronti e non più alla banca.

11) Le Scritture in contabilità economico-patrimoniale:

1.2.3.02.01.18.003	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	3.000.000
2.4.1.04.03.03.001	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese	3.000.000
3.1.3.01.01.01.001	Fidejussioni per conto di altre Amministrazioni pubbliche	3.520.000
3.1.3.01.02.01.001	Debitori per fidejussioni a favore di altre Amministrazioni pubbliche	3.520.000

Nel rispetto del principio applicato n. 3, le scritture in contabilità economico patrimoniale hanno registrato anche i crediti e i debiti di finanziamento imputati agli esercizi successivi riguardanti le partite finanziarie e le accensioni e rimborsi di prestiti

Nell’ambito delle scritture di assestamento economico, l’accantonamento al Fondo rischio escussione comune B è incrementato di 3.000.000,

Nel quarto esercizio l’ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e l’ente (B) paga il credito nei confronti di (A) per lo stesso importo:

12) Scritture in contabilità finanziaria

- Registrazione del pagamento della rata di ammortamento del mutuo, per un importo pari a 520.000 (500.000 come rimborso prestiti e 20.000 come interessi passivi) nei confronti della banca (l’impegno era stato già registrato al punto 9)
- Registrazione dell’incasso del credito nei confronti del comune (B) per 520.000 (il credito era stato accertato negli esercizi precedenti). A seguito del pagamento del comune (A) può essere adeguato il Fondo rischio escussione comune B, accantonato nel risultato di amministrazione, riducendolo di 520.000.

13) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

2.4.1.04.03.03.001	Finanziamenti a medio / lungo termine da altre Imprese	500.000
3.1.1.03.02.999	Interessi passivi a altre imprese su finanziamenti a	20.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere da altre Imprese	520.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	520.000
1.2.3.02.01.18.003	Crediti v/Comuni a seguito escussione di garanzie	520.000

Nell’ambito delle scritture di assestamento economico di chiusura di tale esercizio, si adegua il fondo rischio per escussioni, tenendo conto della riscossione del credito di 520.000, liberando parte delle risorse accantonate per la parte del finanziamento per il quale il rischio non si è verificato.

Nel quinto esercizio l’ente (B), nell’ambito delle procedure di liquidazione dell’ente, paga il credito nei confronti di (A) per 1.000.000, l’ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e cancella

il credito residuo nei confronti dell'ente (B), che, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria 5.5, deve essere registrato come trasferimento al comune B a seguito di escussione.

Le scritture riguardanti il pagamento del debito e la riscossione del credito verso il comune (B) sono quelle indicate ai punti 12) e 13).

14) Per registrare il trasferimento a favore del comune a seguito di escussione, in contabilità finanziaria il comune (A), effettua la seguente regolazione contabile:

- Prelevamento dal fondo rischi per escussione del credito verso B per 3.040.000
- Impegna trasferimenti v/comuni a seguito di escussione per un importo di 3.040.000, ed emette un mandato di pari importo a favore del proprio bilancio, incassato come "Riscossione crediti"
- Accerta e incassa il residuo attivo "Riscossione crediti per escussione" per 3.040.000

15) In contabilità economico patrimoniale, si registra:

5.1.3.11.02.003	Altri trasferimenti in conto capitale verso Comuni per escussione di garanzie	3.040.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		3.040.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	3.040.000	
	1.2.3.02.01.18.003 Crediti v/Comuni a seguito escussione di garanzie		3.040.000
2.2.9.99	Fondo rischio escussione comune B..	3.040.000	
	5.2.3.99.99.001 Altre sopravvenienze attive		3.040.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico si chiude il fondo per escussioni per 3.040.000 (in tal modo, si sterilizzano nel conto economico gli effetti negativi determinati dal trasferimento).

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

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

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

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

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

- 1) Accertamento con imputazione all'esercizio 2013 e emissione della relativa reversale per euro 1.000.000 a medio lungo termine da Cassa Depositi e Prestiti – SPA);
- 2) Impegno con imputazione all'esercizio 2013, e relativa liquidazione e emissione del mandato, per euro 1.000.000, riguardante la costituzione del deposito bancario al codice voce U.3.04.07.01.000 (Versamenti a depositi bancari). Il mandato è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, ai fini della reversale di cui al punto 1);
- 3) Accertamento con imputazione all'esercizio 2013, per euro 1.000.000, delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito al codice E.5.04.07.01.000 (Prelievi da depositi bancari);

- 4) Impegno, con imputazione agli esercizi successivi, delle spese relative all'ammortamento del prestito, sulla base del piano di ammortamento previsto nel contratto con la Cassa depositi e prestiti spa, ai codici U.1.07.05.04.003 "Interessi passivi a Cassa Depositi e Prestiti SPA su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine" e U.4.03.01.04.003 "Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine a Cassa Depositi e Prestiti – SPA"..

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

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

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