

# **Materiale sull'armonizzazione contabile approvato dal Consiglio dei Ministri in via preliminare, in data 31/12/2014 come decreto legislativo correttivo e integrativo del D.Lgs n. 118 del 2011**

- 1) D.Lgs 118/2011 coordinato con il decreto correttivo approvato in via preliminare e confronto tra il TUEL vigente e il TUEL coordinato con il decreto correttivo al D.Lgs 18/2011 approvato in via preliminare Pag. 3
  
- 2) Allegato n. 1: Principi contabili generali Pag. 159
  
- 3) Allegato n. 4/1: principio applicato della programmazione Pag. 172
  
- 4) Allegato n. 4/2: principio applicato della contabilità finanziaria Pag. 204
  
- 5) Allegato n. 4/3: principio applicato della contabilità economico patrimoniale Pag. 284
  
- 6) Allegato n. 4/4: principio applicato del bilancio consolidato Pag. 340



**Testo del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 coordinato con il decreto legislativo correttivo e integrativo approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri il 31 gennaio 2014.**

*Il testo coordinato e' redatto al solo fine di facilitare la lettura sia dello schema del decreto correttivo approvato dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014, sia del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, coordinato con lo schema del decreto correttivo in questione.*

## **INDICE**

### **TITOLO I**

#### **PRINCIPI CONTABILI GENERALI ED APPLICATI PER LE REGIONI, LE PROVINCE AUTONOME E GLI ENTI LOCALI**

**Articolo 1** *Oggetto e ambito di applicazione*

**Articolo 2** *Adozione di sistemi contabili omogenei*

**Articolo 3** *Principi contabili generali e applicati*

**Articolo 3-bis** *Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali*

**Articolo 4** *Piano dei conti integrato*

**Articolo 5** *Definizione della transazione elementare*

**Articolo 6** *Struttura della codifica della transazione elementare*

**Articolo 7** *Modalità di codificazione delle transazioni elementari*

**Articolo 8** *Adeguamento SIOPE*

**Articolo 9** *Il sistema di bilancio*

**Articolo 10** *Bilanci di previsione finanziari*

**Articolo 11** *Schemi di bilancio*

**Articolo 11-bis** *Bilancio consolidato*

**Articolo 11-ter** *Enti strumentali*

**Articolo 11-quater** *Società controllate*

**Articolo 11-quinquies** *Società partecipate*

**Articolo 12** *Omogeneità della classificazione delle spese*

**Articolo 13** *Definizione del contenuto di missione e programma*

**Articolo 14** *Criteria per la specificazione e classificazione delle spese*

**Articolo 15** *Criteria per la specificazione e la classificazione delle entrate*

**Articolo 16***Flessibilità degli stanziamenti di bilancio*

**Articolo 17***Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica*

**Articolo 18***Termini di approvazione dei bilanci*

**Articolo 18-bis** *Indicatori di bilancio*

## **TITOLO II**

### **Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario**

.....

**Articolo 33** *Tassonomia per gli enti del settore sanitario*

.....

## **TITOLO III**

### **Ordinamento finanziario e contabile delle regioni**

**Articolo 36***Principi generali in materia di finanza regionale*

**Articolo 37** *Sistema contabile*

**Articolo 38** *Leggi regionali di spesa e relativa copertura finanziaria*

**Articolo 39** *Il sistema di bilancio delle regioni*

**Articolo 40** *Equilibrio dei bilanci*

**Articolo 41** *Il piano degli indicatori e dei risultati attesi*

**Articolo 42** *Il risultato di amministrazione*

**Articolo 43** *Esercizio provvisorio e gestione provvisoria*

**Articolo 44** *Classificazione delle entrate*

**Articolo 45** *Classificazione delle spese*

**Articolo 46** *Fondo crediti di dubbia esigibilità*

**Articolo 47** *Sistemi contabili degli organismi e degli enti strumentali della regione.  
Spese degli enti locali*

**Articolo 48** *Fondi di riserva*

**Articolo 49** *Fondi speciali*

**Articolo 50** *Assestamento del bilancio*

**Articolo 51** *Variazioni del bilancio di previsione, del documento tecnico di accompagnamento e del bilancio gestionale*

**Articolo 52** *La gestione delle entrate e delle spese*

**Articolo 53** *Accertamenti*

**Articolo 54** *La riscossione*

**Articolo 55** *Il versamento*

**Articolo 56** *Impegni di spesa*

**Articolo 57** *Liquidazione della spesa*

**Articolo 58** *Il pagamento della spesa*

**Articolo 59** *Modalità di estinzione dei titoli di pagamento*

**Articolo 60** *Gestione dei Residui*

**Articolo 61** *Fondi statali per interventi speciali*

**Articolo 62** *Mutui e altre forme di indebitamento*

**Articolo 63** *Rendiconto generale*

**Articolo 64** *Gli inventari*

**Articolo 65** *Rendiconti degli enti dipendenti dalla regione e spese degli enti locali*

**Articolo 66** *Modalità per la formazione e l'approvazione del rendiconto*

**Articolo 67** *Autonomia contabile del consiglio regionale*

**Articolo 68** *Il bilancio consolidato*

**Articolo 69** *Servizio di tesoreria della regione*

**Articolo 70** *Cooperazione Stato-regioni*

**Articolo 71** *Responsabilità verso l'ente degli amministratori e dei dipendenti, competenza della Corte dei conti e obblighi di denuncia*

**Articolo 72** *Il Collegio dei revisori dei conti*

**Articolo 73** *Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio delle Regioni*

#### **TITOLO IV**

#### **Adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale**

**Articolo 74** *Adeguamento delle disposizioni del testo unico degli enti locali*

**Articolo 75** *Adeguamento della definizione di indebitamento*

**Articolo 76** *Adeguamento delle disposizioni in materia di trasparenza dei bilanci*

**Articolo 77** *Abrogazioni*

## **TITOLO V**

### **Disposizioni finali e transitorie**

**Articolo 78** *Sperimentazione*

**Articolo 79** *Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano*

**Articolo 80** *Disposizioni finali ed entrata in vigore*

### **ALLEGATI:**

**1. Principi generali o postulati,**

1. Principio dell'annualità,
2. Principio dell'unità,
3. Principio dell'universalità,
4. Principio dell'integrità,
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità,
6. Principio della significatività e rilevanza,
7. Principio della flessibilità,
8. Principio della congruità,
9. Principio della prudenza,
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza,
12. Principio della comparabilità e della verificabilità,
13. Principio della neutralità,
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio,
16. Principio della competenza finanziaria,
17. Principio della competenza economica,
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma;

**2.** *Allegato titolo secondo*

**3.** *Allegato titolo secondo*

**4. Principi contabili applicati;**

1. Principio della programmazione,
2. contabilità finanziaria,
3. Principio della contabilità economico patrimoniale,
4. Principio del bilancio consolidato;

**5. Allegati alla delibera di riaccertamento straordinario dei residui:**

1. Fondo pluriennale vincolato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui,
2. Risultato di amministrazione a seguito del riaccertamento straordinario dei residui;

**6. Piano dei conti integrato;**

**7. Codifica della transazione elementare;**

**8. Allegati delle variazioni del bilancio di previsione per il tesoriere**

**9. Schema del Bilancio di previsione;**

**10. Schema del Rendiconto della gestione;**

- 11. Schema di Bilancio consolidato;**
- 12. Allegati al Documento tecnico di accompagnamento per le regioni e al Piano esecutivo di gestione per gli enti locali:**
  1. Previsioni delle entrate per Titoli, tipologie e categorie;
  2. Previsioni delle spese per Missioni, programmi, titoli e macroaggregati;
- 13. Classificazione delle entrate per titoli, tipologie e categorie**
  1. Entrate per titoli, tipologie e categorie delle regioni e degli enti regionali
  2. Entrate per titoli, tipologie e categorie degli enti locali
- 14. Classificazione delle spese per missioni, programmi, titoli e macroaggregati;**
  1. Elenco delle spese per missioni, programmi, titoli e macroaggregati,
  2. Glossario delle missioni e dei programmi.
- 15. Tassonomia enti non sanitari in contabilità civilistica;**
- 16. Tassonomia enti sanitari;**
- 17. Conto del tesoriere.**

## **TITOLO I**

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

#### **Art. 1**

*(Oggetto e ambito di applicazione)*

1. Ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera e) della Costituzione il presente titolo e il titolo terzo disciplinano l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali di cui all' articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo secondo del presente decreto. A decorrere dal 1 gennaio 2015 cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente decreto.
2. Ai fini del presente decreto:
  - a) per enti strumentali si intendono gli enti di cui all'articolo 11-ter, distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio;
  - b) per organismi strumentali delle regioni e degli enti locali si intendono le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica. Le gestioni fuori bilancio autorizzate da legge e le istituzioni di cui all'articolo 114, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, costituiscono organismi strumentali degli enti locali. Gli organismi strumentali sono distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio.
3. Per gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, come individuati all' articolo 19, si applicano le disposizioni recate dal Titolo II.

#### **Art. 2**

*(Adozione di sistemi contabili omogenei)*

1. Le Regioni e gli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

2. Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui al comma 1 che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.
3. Le istituzioni degli enti locali di cui all'articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.

### **Art. 3**

#### *(Principi contabili generali e applicati)*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 ed ai seguenti principi contabili applicati, che costituiscono parte integrante al presente decreto:
  - della programmazione (allegato n. 4/1);
  - della contabilità finanziaria (allegato n. 4/2);
  - della contabilità economico-patrimoniale (allegato n. 4/3);
  - del bilancio consolidato (allegato n. 4/4).
- 2 I principi applicati di cui al comma 1 garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili.
- 3 Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui all'articolo 2, comma 1, che adottano la contabilità economico-patrimoniale conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 e ai principi del codice civile.
- 4 Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1, gli enti di cui al comma 1 provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento. Le regioni escludono dal riaccertamento ordinario dei residui quelli derivanti dall'ambito sanitario cui si applica il titolo II e, fino al 31 dicembre 2015, i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati, dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria. Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.
- 5 Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1 al presente decreto, gli enti di cui al comma 1, a decorrere dall'anno 2015, iscrivono negli schemi di bilancio di cui all'articolo 11, comma 1, lettere a) e b), il fondo per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti, di seguito denominato fondo pluriennale vincolato, costituito:
  - a) in entrata, da due voci riguardanti la parte corrente e il conto capitale del fondo, per un importo corrispondente alla sommatoria degli impegni assunti negli esercizi precedenti ed

imputati sia all'esercizio considerato sia agli esercizi successivi, finanziati da risorse accertate negli esercizi precedenti, determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della programmazione, di cui all'allegato 4/1;

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

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

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

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

- a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle regioni derivanti dall'ambito sanitario cui si applica il titolo secondo, quelli relativi alla politica regionale unitaria – cooperazione territoriale, e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2;
- b) nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a);
- c) nella variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017 autorizzatorio e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui di cui alla lettera a). In particolare gli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi 2015, 2016 e 2017 sono adeguati per consentire la reimputazione dei residui cancellati e l'aggiornamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato;
- d) nella reimputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione della lettera a), a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. La copertura finanziaria delle spese reimpegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo

esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico di cui al comma 13;

- e) nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).
8. L'operazione di riaccertamento di cui al comma 7 è oggetto di un unico atto deliberativo. Al termine del riaccertamento straordinario dei residui non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e esigibili. La delibera di giunta di cui al comma 7, cui sono allegati i prospetti riguardanti la rideterminazione del fondo pluriennale vincolato e del risultato di amministrazione, secondo lo schema di cui agli allegati 5/1 e 5/2, è tempestivamente trasmessa al Consiglio.
9. Il riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7 è effettuato anche in caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria del bilancio, registrando nelle scritture contabili le reimputazioni di cui al comma 7, lettera d), anche nelle more dell'approvazione dei bilanci di previsione. Il bilancio di previsione eventualmente approvato successivamente al riaccertamento dei residui è predisposto tenendo conto di tali registrazioni.
10. La quota libera del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 non è applicata al bilancio di previsione 2015 in attesa del riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7, esclusi gli enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 74, che applicano i principi applicati della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2.
11. Il principio generale n. 16 della competenza finanziaria di cui all'allegato n. 1 è applicato con riferimento a tutte le operazioni gestionali registrate nelle scritture finanziarie di esercizio, che nel 2015, sono rappresentate anche negli schemi di bilancio di cui all'articolo 11, comma 12.
12. L'adozione dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale e il conseguente affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria previsto dall'articolo 2, commi 1 e 2, unitamente all'adozione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4, può essere rinviata all'anno 2016, con l'esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 78.
13. Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui passivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.
14. Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui attivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui passivi reimputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in cui si verifica tale differenza è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa del fondo pluriennale vincolato.
15. Le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'attuazione del comma 7, sono definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di

concerto con il Ministero dell'interno, in considerazione dei risultati al 1° gennaio 2015 e prevedendo incentivi, anche attraverso la disciplina del patto di stabilità interno e dei limiti di spesa del personale, per gli enti che, alla data del 31 dicembre 2017, non presentano quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui. Per le regioni non rilevano i disavanzi derivanti dal debito autorizzato non contratto.

Attraverso i rendiconti delle regioni e i certificati di conto consuntivo relativi al 31 dicembre 2014 di cui all'articolo 161 del decreto legislativo 267 del 2000 sono acquisite informazioni riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7.

16. Nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato a seguito dell'attuazione del comma 7 è ripianato per una quota pari almeno al 15 per cento l'anno nei primi tre anni a decorrere dal 2015. L'utilizzo dei proventi realizzati derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale ai fini del rientro è consentito solo nel caso in cui l'ente opti per l'applicazione al 25 per cento della percentuale di cui al primo periodo.
17. Il decreto di cui al comma 15 estende gli incentivi anche agli enti che hanno partecipato alla sperimentazione prevista dall'articolo 78 se, alla data del 31 dicembre 2015, non presentano quote di disavanzo risalenti all'esercizio 2012. La copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'articolo 14, commi 2 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 dicembre 2011, può essere effettuata fino all'esercizio 2017.

#### **Art. 3-bis**

*(Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali)*

1. Presso il Ministero dell'economia e delle finanze è istituita, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali.
2. La Commissione di cui al comma 1 ha il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al titolo primo del presente decreto in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali. La Commissione agisce in reciproco raccordo con l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'articolo 154 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.
3. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono disciplinate le modalità di organizzazione e di funzionamento della Commissione di cui al comma 1 cui possono essere attribuite ulteriori funzioni nell'ambito delle finalità generali del comma 2.
4. La Commissione di cui al comma 1 si avvale delle strutture e dell'organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello stato. Ai componenti della Commissione non è corrisposto alcun compenso, né indennità, né rimborso di spese.

#### **Art. 4**

*(Piano dei conti integrato)*

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

2. Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.
3. L'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.
4. Il piano dei conti di ciascun comparto di enti può essere articolato in considerazione alla specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrato comune di cui al comma 1.
5. Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche. Ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito dal quinto livello.
6. Al fine di facilitare il monitoraggio e il confronto delle grandezze di finanza pubblica rispetto al consuntivo, le amministrazioni di cui all'articolo 2, trasmettono le previsioni di bilancio, aggregate secondo la struttura del quarto livello del piano dei conti, alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.
7. Al fine di fornire supporto all'analisi degli scostamenti in sede di consuntivo rispetto alle previsioni, le amministrazioni di cui all'articolo 2, trasmettono le risultanze del consuntivo, aggregate secondo la struttura del piano dei conti, alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.
- 7-bis Entro 60 giorni dalla pubblicazione del presente decreto nella Gazzetta Ufficiale, a fini conoscitivi, è pubblicato nel sito internet [www.arconet.rgs.tesoro.it](http://www.arconet.rgs.tesoro.it):
  - a) il piano dei conti dedicato alle regioni e agli enti regionali, derivato dal piano dei conti degli enti territoriali di cui al comma 1;
  - b) il piano dei conti dedicato alle province, ai comuni e agli enti locali, derivato dal piano dei conti degli enti territoriali di cui al comma 1.
- 7-ter A seguito degli aggiornamenti del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, l'allegato 6 può essere modificato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. La commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali promuove le modifiche e le integrazioni del piano dei conti di cui all'articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, di interesse degli enti territoriali.

## **Art. 5**

### *(Definizione della transazione elementare)*

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

3. Le amministrazioni di cui all'articolo 2, organizzano il proprio sistema informativo-contabile in modo tale da non consentire l'accertamento, la riscossione o il versamento di entrate e l'impegno, la liquidazione, l'ordinazione e il pagamento di spese, in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione.
- 3-bis.** Negli ordinativi di incasso e di pagamento la codifica della transazione elementare è inserita nei campi liberi a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere.

#### **Art. 6**

*(Struttura della codifica della transazione elementare)*

1. La struttura della codifica della transazione elementare è definita dall'allegato 7
- 1-bis.** La codifica della transazione elementare è aggiornata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali con validità dall'esercizio successivo alla data di pubblicazione.

#### **Art. 7**

*(Modalità di codificazione delle transazioni elementari)*

1. Al fine di garantire l'omogeneità dei bilanci pubblici, le amministrazioni di cui all'articolo 2 codificano le transazioni elementari uniformandosi alle istruzioni degli appositi glossari. E' vietato:
  - a) l'adozione del criterio della prevalenza, salvi i casi in cui è espressamente previsto;
  - b) l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi;
  - c) assumere impegni sui fondi di riserve sugli altri accantonamenti stanziati in bilancio.
- 1-bis.** I residui provenienti dagli esercizi precedenti all'entrata in vigore del presente decreto che non sono stati oggetto del riaccertamento di cui all'articolo 3, comma 7, non imputabili ad una sola tipologia di entrata, o ad un solo programma di spesa, possono essere codificati adottando il criterio della prevalenza.

#### **Art. 8**

*(Adeguamento SIOPE)*

1. Con le modalità definite dall'articolo 14, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono aggiornate le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti integrato.
2. Eventuali ulteriori livelli di articolazione delle codifiche SIOPE sono riconducibili alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrati.

#### **Art. 9**

*(Il sistema di bilancio)*

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

#### **Art. 10**

*(Bilanci di previsione finanziari)*

1. Il bilancio di previsione finanziario è almeno triennale, ha carattere autorizzatorio ed è aggiornato annualmente in occasione della sua approvazione. Le previsioni di entrata e di spesa sono elaborate distintamente per ciascun esercizio, in coerenza con i documenti di programmazione dell'ente, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale.
2. A seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio, la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio e al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti del bilancio di previsione, compresi quelli relativi agli esercizi successivi al primo. Con riferimento a tali stanziamenti non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.
3. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:
  - a) sugli esercizi successivi a quello in corso considerati nel bilancio di previsione, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio;
  - b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, imputate anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione, delle spese correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.”
4. Alle variazioni al bilancio di previsione, disposte nel rispetto di quanto previsto dai rispettivi ordinamenti finanziari, sono allegati i prospetti di cui all'allegato 8, da trasmettere al tesoriere.
- 4-bis.** Il conto del tesoriere è predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 17.

## **Art. 11**

### *(Schemi di bilancio)*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 adottano i seguenti comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati:
  - a. allegato n. 9, concernente lo schema del bilancio di previsione finanziario, costituito dalle previsioni delle entrate e delle spese, di competenza e di cassa del primo esercizio, dalle previsioni delle entrate e delle spese di competenza degli esercizi successivi, dai relativi riepiloghi, e dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri;
  - b. allegato n. 10, concernente lo schema del rendiconto della gestione, che comprende il conto del bilancio, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, lo stato patrimoniale e il conto economico;
  - c. allegato n.11, concernente lo schema del bilancio consolidato disciplinato dall'articolo 11-ter.
2. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini.
3. Al bilancio di previsione finanziario di cui al comma 1, lettera a), sono allegati, oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:
  - a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
  - b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
  - d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
  - e) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
  - f) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
  - g) la nota integrativa redatta secondo le modalità previste dal comma 5;
  - h) la relazione del collegio dei revisori dei conti.
4. Al rendiconto della gestione sono allegati oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:
- a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
  - b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
  - c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
  - d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie;
  - e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati;
  - f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
  - g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
  - h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione;
  - i) per le sole regioni, il prospetto dimostrativo della ripartizione per missioni e programmi della politica regionale unitaria e cooperazione territoriale, a partire dal periodo di programmazione 2014 - 2020;
  - j) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali;
  - k) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni;
  - l) il prospetto dei dati SIOPE;
  - m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;
  - n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
  - o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6;
  - p) la relazione del collegio dei revisori dei conti.
5. La nota integrativa allegata al bilancio di previsione indica:
- a) i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo;
  - b) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
  - c) l'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
  - d) l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
  - e) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non

hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi;

- f) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;
  - g) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
  - h) l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'articolo 172, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;
  - i) l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;
  - j) altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.
6. La relazione sulla gestione allegata al rendiconto è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili. In particolare la relazione illustra:
- a) i criteri di valutazione utilizzati;
  - b) le principali voci del conto del bilancio;
  - c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
  - d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
  - e) le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti di cui al comma 4, lettera o);
  - f) l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;
  - g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;
  - h) l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;
  - i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;
  - j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;
  - k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
  - l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di

- escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'articolo 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350;
- m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;
  - n) gli elementi richiesti dall'articolo 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;
  - o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.
7. Al documento tecnico di accompagnamento delle regioni di cui all'articolo 39, comma 10, e al piano esecutivo di gestione degli enti locali di cui all'articolo 169 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, sono allegati:
- a) il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, distinguendo le entrate ricorrenti e non ricorrenti, secondo lo schema di cui all'allegato 12/1;
  - b) il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, distinguendo le spese ricorrenti e non ricorrenti, secondo lo schema di cui all'allegato 12/2.
8. Le amministrazioni di cui al comma 1 articolate in organismi strumentali come definiti dall'articolo 1, comma 2, approvano, contestualmente al rendiconto della gestione di cui al comma 1, lettera b), anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali. Il rendiconto consolidato delle regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.
9. Il rendiconto consolidato di cui al comma 8, predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b), è costituito dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al rendiconto consolidato sono allegati i prospetti di cui al comma 4, lettere da a) a g). Al fine di consentire l'elaborazione del rendiconto consolidato l'ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali.
10. Per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, la predisposizione degli allegati di cui al comma 3, lettere e) ed f), e di cui al comma 4, lettere d), e), h), j) e k), è facoltativa.
11. Gli schemi di bilancio di cui al presente articolo sono modificati ed integrati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. A decorrere dal 2016, gli allegati riguardanti gli equilibri sono integrati in attuazione dell'articolo 9, della legge 24 dicembre 2012, n. 243.
12. Nel 2015 gli enti di cui al comma 1 adottano gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, che conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, ai quali affiancano quelli previsti dal comma 1, cui è attribuita funzione conoscitiva. Il bilancio pluriennale 2015-2017 adottato secondo lo schema vigente nel 2014 svolge funzione autorizzatoria. Nel 2015, come prima voce dell'entrata degli schemi di bilancio autorizzatori annuali e pluriennali è inserito il fondo pluriennale vincolato come definito dall'articolo 3, comma 4, mentre in spesa il fondo pluriennale è incluso nei singoli stanziamenti del bilancio annuale e pluriennale.
13. Il bilancio di previsione e il rendiconto relativi all'esercizio 2015 predisposti secondo gli schemi di cui agli allegati 9 e 10 sono allegati ai corrispondenti documenti contabili aventi natura autorizzatoria. Il rendiconto relativo all'esercizio 2015 predisposto secondo lo schema di

cui all'allegato 10 degli enti che si sono avvalsi della facoltà di cui all'articolo 3, comma 12, non comprende il conto economico e lo stato patrimoniale. Al primo rendiconto di affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria previsto dall'articolo 2, commi 1 e 2, è allegato anche lo stato patrimoniale iniziale.

14. A decorrere dal 2016 gli enti di cui all'articolo 2 adottano gli schemi di bilancio previsti dal comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.
15. A decorrere dal 2015 gli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 78 adottano solo gli schemi di bilancio di cui al comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.
16. In caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2015, gli enti di cui al comma 1 applicano la relativa disciplina vigente nel 2014, ad esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 78, per i quali trova applicazione la disciplina dell'esercizio provvisorio prevista dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2.
17. In caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2016 gli enti di cui al comma 1 gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nel bilancio pluriennale autorizzatorio 2015 – 2017 per l'annualità 2016, riclassificati secondo lo schema di cui all'allegato 9.

#### **Art. 11-bis**

*(Bilancio consolidato)*

1. Gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, redigono il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4.
2. Il bilancio consolidato è costituito dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dai seguenti allegati:
  - a) la relazione sulla gestione consolidata che comprende la nota integrativa;
  - b) la relazione del collegio dei revisori dei conti.
3. Ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato, si considera qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo, con l'esclusione degli enti cui si applica il titolo II.
4. Gli enti di cui al comma 1 possono rinviare l'adozione del bilancio consolidato con riferimento all'esercizio 2016, salvo gli enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione.

#### **Art. 11-ter**

*(Enti strumentali)*

1. Si definisce ente strumentale controllato di una regione o di un ente locale di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:
  - a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
  - b) il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;
  - c) la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;

- d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;
  - e) un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione, stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti, comportano l'esercizio di influenza dominante.
2. Si definisce ente strumentale partecipato da una regione o da un ente locale di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1.
  3. Gli enti strumentali di cui ai commi 1 e 2 sono distinti nelle seguenti tipologie, corrispondenti alle missioni del bilancio:
    - a. servizi istituzionali, generali e di gestione;
    - b. istruzione e diritto allo studio;
    - c. ordine pubblico e sicurezza;
    - d. tutela e valorizzazione dei beni ed attività culturali;
    - e. politiche giovanili, sport e tempo libero;
    - f. turismo;
    - g. assetto del territorio ed edilizia abitativa;
    - h. sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente;
    - i. trasporti e diritto alla mobilità;
    - j. soccorso civile;
    - k. diritti sociali, politiche sociali e famiglia;
    - l. tutela della salute;
    - m. Sviluppo economico e competitività;
    - n. politiche per il lavoro e la formazione professionale;
    - o. agricoltura, politiche agroalimentari e pesca;
    - p. energia e diversificazione delle fonti energetiche;
    - q. relazione con le altre autonomie territoriali e locali;
    - r. relazioni internazionali.

#### **Art. 11 quater**

*(Società controllate)*

1. Si definisce controllata da una regione o da un ente locale la società nella quale la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:
  - a. il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
  - b. il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole.
2. I contratti di servizio pubblico e gli atti di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante.
3. Le società controllate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

#### **Art. 11-quinquies**

*(Società partecipate)*

1. Per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società nella quale la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.
2. Le società partecipate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

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

#### **Art. 12**

*(Omogeneità della classificazione delle spese)*

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

#### **Art. 13**

*(Definizione del contenuto di missione e programma)*

1. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi costituisce uno dei fondamentali principi contabili di cui all' articolo 3. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni di cui all'articolo 2, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.
2. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all'articolo 2 è costituita dai programmi.

#### **Art. 14**

*(Criteri per la specificazione e classificazione delle spese)*

1. Unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari, economici e patrimoniali, i documenti di bilancio previsivi e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 13 ripartiscono le spese in:
  - a) missioni, come definite all'articolo 13, comma 1, secondo periodo. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
  - b) programmi, come definiti all'articolo 13, comma 1, terzo periodo. I programmi si articolano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati. Il programma è inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14. Nell'ambito dei macroaggregati è data separata evidenza delle eventuali quote di spesa non ricorrente.
3. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, allegano al bilancio consuntivo un apposito allegato che includa una rappresentazione riassuntiva dei costi sostenuti per le missioni di cui agli articoli 12 e 13 secondo lo schema previsto dall'articolo 11, comma 3-ter, lettera h).

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

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

### **Art. 15**

*(Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate)*

1. Le entrate degli schemi di bilancio finanziario di cui all' articolo 11 sono classificate secondo i successivi livelli di dettaglio:
  - a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
  - b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell’ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell’approvazione in termini di unità di voto. Ai fini della gestione e della rendicontazione le tipologie sono ripartite in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli secondo il rispettivo oggetto. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette al Consiglio, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie.
2. Nell’ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. L’elenco dei titoli, delle tipologie e delle categorie, indicato nell’allegato 13, è aggiornato con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell’interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l’armonizzazione contabile degli enti territoriali.

### **Art 16**

*(Flessibilità degli stanziamenti di bilancio)*

1. Al fine di migliorare l’utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 2, possono effettuare, in sede di gestione, variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all’interno dell’amministrazione.
2. Resta in ogni caso precluso l’utilizzo delle entrate in conto capitale e derivanti dall’accensione di prestiti per il finanziamento delle spese correnti.

## **Art. 17**

### *(Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica)*

1. Gli enti strumentali di cui all'articolo 3, comma 3, predispongono un budget economico.
- 1-bis.** Gli enti di cui al comma 1, sono tenuti alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa predisposto ai sensi dell'articolo 2428, comma 2, del codice civile.
2. Al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre amministrazioni pubbliche, gli enti di cui al comma 1 che rientrano nella definizione di amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, riclassificano i propri incassi e pagamenti attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
3. Al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della propria spesa complessiva in missioni e programmi, come definiti dall'articolo 13 del presente decreto, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 2, elaborano un apposito prospetto, predisposto secondo le modalità di cui all'allegato n. 15, concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello secondo le corrispondenze individuate nel glossario delle missioni e dei programmi di cui all'allegato 14. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno indicate le funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.
4. Tale prospetto è allegato al budget e al bilancio di esercizio in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.
5. La relazione sulla gestione attesta - nell'ambito del quadro di riferimento in cui operano i soggetti di cui al comma 1, a corredo delle informazioni, e in coerenza con la missione - le attività riferite a ciascun programma di spesa.
6. Gli organi interni di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dai precedenti commi, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'articolo 2429 del codice civile.
- 6-bis.** Al fine di consentire la rilevazione SIOPE, gli enti di cui al comma 1 si avvalgono di un servizio di cassa che prevede l'utilizzo di ordinativi di incasso e di pagamento.
- 6-ter.** Gli enti di cui al comma 1 ancora non coinvolti nella rilevazione SIOPE rinviando l'attuazione dei commi da 2 a 6 all'emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze concernente l'attuazione della rilevazione SIOPE per gli enti del proprio comparto.
- 6-quater.** Il prospetto di cui all'allegato 15, è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali.

## **Art. 18**

### *(Termini di approvazione dei bilanci)*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, approvano:
  - a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
  - b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo. Le regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo, con preventiva approvazione da parte della giunta entro il 30 aprile, per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti;
  - c) il bilancio consolidato entro il 31 luglio dell'anno successivo. Le Regioni approvano il bilancio consolidato entro il 30 settembre dell'anno successivo.
2. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1 trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche,

secondo gli schemi e le modalità previste dall'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Gli schemi, standardizzati ed omogenei, assicurano l'effettiva comparabilità delle informazioni tra i diversi enti territoriali.

#### **Art. 18-bis**

*(Indicatori di bilancio)*

1. Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, gli enti adottano un sistema di indicatori semplici, denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.
2. Le regioni e i loro enti ed organismi strumentali, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio, presentano il documento di cui al comma 1, il quale è parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio di ciascuna amministrazione pubblica. Esso viene divulgato anche attraverso la pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione "Trasparenza, valutazione e merito", accessibile dalla pagina principale (*home page*).
3. Gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali allegano il "Piano" di cui al comma 1 al bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio.
4. Il sistema comune di indicatori di risultato delle Regioni e dei loro enti ed organismi strumentali, è definito con decreto del ministero dell'economia e delle finanze sentita la Conferenza stato-regioni. Il sistema comune di indicatori di risultato degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali, è definito con decreto del ministero dell'interno, sentita la Conferenza stato-città. L'adozione del Piano di cui al comma 1 è obbligatoria a decorrere dall'esercizio successivo all'emanazione dei rispettivi decreti.

## **TITOLO II**

### **Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario**

.....

#### **Art. 33**

*(Tassonomia per gli enti del settore sanitario)*

1. Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche, la riclassificazione dei dati contabili degli enti di cui all'articolo 19, lettere c) e d), è operata attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
2. Gli enti di cui al comma 1 allegano il prospetto concernente la ripartizione dei pagamenti per missioni e programmi, definito secondo le modalità di cui all'allegato n. 16, al bilancio di esercizio e, a decorrere dal 2017, al bilancio preventivo economico annuale. Il prospetto allegato al bilancio di esercizio è elaborato in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.
- 2-bis.** Il prospetto di cui all'allegato 16, è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali.

.....

### **TITOLO III**

#### **Ordinamento finanziario e contabile delle regioni**

##### **Articolo 36**

*(Principi generali in materia di finanza regionale)*

1. Il presente titolo disciplina i bilanci delle regioni ai sensi dell'articolo 117, comma 2, lettera e) della Costituzione.
2. La finanza regionale concorre con la finanza statale e locale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e di stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea ed opera in coerenza con i vincoli che ne derivano in ambito nazionale.
3. Le regioni ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine adottano ogni anno il bilancio di previsione finanziario, le cui previsioni, riferite ad un orizzonte temporale almeno triennale, sono elaborate sulla base delle linee strategiche e delle politiche contenute nel documento di economia e finanza regionale (DEFR), predisposto secondo le modalità previste dal principio contabile applicato della programmazione allegato al presente decreto. Il DEFR è approvato con una delibera del consiglio regionale.
4. La regione adotta, in relazione alle esigenze derivanti dallo sviluppo della fiscalità regionale, una legge di stabilità regionale, contenente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio di previsione. Essa contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio di previsione ed è disciplinata dal principio applicato riguardante la programmazione, allegato n. 4/1 al presente decreto.
5. Le regioni adottano i principi contabili generali e i principi contabili applicati di cui agli allegati n. 1 e 4 al presente decreto.

##### **Articolo 37**

*(Sistema contabile)*

1. Il sistema contabile delle regioni, in attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera h) della legge 5 maggio 2009, n. 42, garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:
  - a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria;
  - b) della contabilità economico-patrimoniale per la rilevazione, ai fini conoscitivi degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali, che consente la rendicontazione economico e patrimoniale.
2. Le regioni garantiscono la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico patrimoniale adottando il piano dei conti integrato di cui all'articolo 4.
3. Al fine di consentire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, ad ogni transazione è attribuita una codifica da applicare secondo le modalità previste dagli articoli 5, 6 e 7.
4. Le previsioni di competenza e di cassa, aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello, e i risultati della gestione di competenza e di cassa aggregati secondo l'articolazione del piano dei conti, sono trasmessi alla banca dati unitaria delle amministrazioni

pubbliche di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

### **Articolo 38**

*(Leggi regionali di spesa e relativa copertura finanziaria)*

1. Le leggi regionali che prevedono spese a carattere permanente quantificano l'onere annuale previsto per ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio di previsione e indicano l'onere a regime ovvero, nel caso in cui non si tratti di spese obbligatorie, possono rinviare le quantificazioni dell'onere annuo alla legge di stabilità.
2. Le leggi regionali che dispongono spese a carattere pluriennale indicano l'ammontare complessivo della spesa, nonché la quota eventualmente a carico del bilancio in corso e degli esercizi successivi. La legge di stabilità regionale può annualmente rimodulare le quote previste per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione e per gli esercizi successivi, nei limiti dell'autorizzazione complessiva di spesa.

### **Articolo 39**

*(Il sistema di bilancio delle regioni)*

1. Il Consiglio regionale approva ogni anno con legge il bilancio di previsione finanziario che rappresenta il quadro delle risorse che la regione prevede di acquisire e di impiegare, riferite ad un orizzonte temporale almeno triennale, esponendo separatamente l'andamento delle entrate e delle spese in base alla legislazione statale e regionale in vigore.
2. Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto, secondo gli schemi previsti dall'allegato 9, con le modalità previste dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato 4/1, dallo statuto e dall'ordinamento contabile. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale.
3. Il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite:
  - a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;
  - b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.
4. A seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di ciascuno degli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio. Con riferimento a tali stanziamenti non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.
5. Il bilancio di previsione finanziario indica, per ciascuna unità di voto:
  - a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
  - b) l'ammontare delle previsioni di competenza definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio;
  - c) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui si autorizza l'impegno negli esercizi cui il bilancio si riferisce;
  - d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.
6. Gli stanziamenti di spesa di competenza sono quantificati nella misura necessaria per lo svolgimento delle attività o interventi che sulla base della legislazione vigente daranno luogo ad obbligazioni esigibili negli esercizi considerati nel bilancio di previsione e sono determinati esclusivamente in relazione alle esigenze funzionali ed agli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il bilancio di previsione finanziario, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale.
7. Nel bilancio di previsione finanziario, prima di tutte le entrate e le spese, sono iscritti:

- a) in entrata, gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente e del fondo pluriennale vincolato in c/capitale;
  - b) nell'entrata del primo esercizio, gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, nei casi individuati dall'articolo 42, comma 8, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente;
  - c) in spesa, l'importo del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. Il disavanzo di amministrazione presunto può essere iscritto nella spesa del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'articolo 42, comma 12;
  - d) in entrata, il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente.
- 8.** Nel bilancio, ciascun stanziamento di spesa di cui al comma 5, lettere b) e c), individua:
- a) la quota che è già stata impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio di riferimento;
  - b) la quota dello stanziamento di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi. Con riferimento a tale quota non è possibile impegnare e pagare con imputazione all'esercizio cui lo stanziamento si riferisce. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.
- 9.** Formano oggetto di specifica approvazione del consiglio regionale, le previsioni di cui al comma 5, lettera c) e d) per ogni unità di voto e le previsioni del comma 7 .
- 10.** Contestualmente all'approvazione della legge di bilancio la giunta approva, per ciascun esercizio, la ripartizione delle unità di voto del bilancio in categorie e macroaggregati. Tale ripartizione costituisce il documento tecnico di accompagnamento al bilancio. L'ordinamento contabile disciplina le modalità con cui, contestualmente all'approvazione del documento tecnico di accompagnamento, la Giunta, o il Segretario generale, con il bilancio finanziario gestionale provvede, per ciascun esercizio, a ripartire le categorie e i macroaggregati in capitoli ai fini della gestione e rendicontazione, e ad assegnare ai dirigenti titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi individuati per i programmi e i progetti finanziati nell'ambito dello stato di previsione delle spese. I capitoli di entrata e di spesa, sono raccordati almeno al quarto livello del piano dei conti di cui all'articolo 4.
- 11.** Alla legge concernente il bilancio di previsione finanziario sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11 comma 3 e i seguenti documenti:
- a) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
  - b) l'elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste di cui all'articolo 48, comma 1, lettera b).
- 12.** Al documento tecnico di accompagnamento al bilancio di cui al comma 10 sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11 comma 7.
- 13.** Al bilancio finanziario gestionale di cui al comma 10 è allegato il prospetto riguardante le previsioni di competenza e di cassa dei capitoli di entrata e di spesa del perimetro sanitario individuate dall'articolo 20, comma 1, ove previsto, per ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione. Il prospetto è articolato, per quanto riguarda le entrate in titoli, tipologie, categorie e capitoli e per quanto riguarda le spese, in titoli, macroaggregati e capitoli. Se il bilancio gestionale della regione risulta articolato in modo da distinguere la gestione ordinaria dalla gestione sanitaria, tale allegato non è richiesto.
- 14.** In relazione a quanto disposto dal comma 6, le regioni adottano misure organizzative idonee a consentire l'analisi ed il controllo dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa, della

gestione e delle decisioni organizzative, nonché la corretta quantificazione delle conseguenze finanziarie dei provvedimenti legislativi di entrata e di spesa.

15. Sono vietate le gestioni di fondi al di fuori del bilancio della regione e dei bilanci di cui all'articolo 47.
16. Nella sezione del sito internet della regione dedicata ai bilanci sono pubblicati: il bilancio di previsione finanziario, il relativo documento tecnico di accompagnamento, il bilancio finanziario gestionale, le variazioni del bilancio di previsione, le variazioni del documento tecnico di accompagnamento, il bilancio di previsione assestato, il documento tecnico di accompagnamento assestato e il bilancio gestionale assestato.

#### **Articolo 40**

##### *(Equilibrio dei bilanci)*

1. Per ciascuno degli esercizi in cui è articolato, il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario di competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione, e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente. Nelle more dell'applicazione del capo IV della legge 24 dicembre 2012, n. 243, il totale delle spese di cui si autorizza l'impegno può essere superiore al totale delle entrate che si prevede di accertare nel medesimo esercizio, purché il relativo disavanzo sia coperto da mutui e altre forme di indebitamento autorizzati con la legge di approvazione del bilancio nei limiti di cui all'articolo 62.
2. A decorrere dal 2016, il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015 può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa.

#### **Articolo 41**

##### *(Il piano degli indicatori e dei risultati attesi)*

1. Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto, la regione presenta un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" predisposto secondo le modalità previste dall'articolo 18-bis.

#### **Articolo 42**

##### *(Il risultato di amministrazione)*

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

3. I fondi accantonati del risultato di amministrazione comprendono il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti e gli accantonamenti per passività potenziali.
4. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione, per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione, è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti.
5. Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:
  - a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;
  - b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
  - c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione;
  - d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui la regione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se la regione non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio. L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.
6. La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi del comma 1, può essere utilizzata, nel rispetto dei vincoli di destinazione, con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:
  - a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
  - b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio previsti dalla legislazione vigente, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
  - c) per il finanziamento di spese di investimento;
  - d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
  - e) per l'estinzione anticipata dei prestiti.
7. Resta salva la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", in occasione dell'approvazione del rendiconto, sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo della quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.
8. Le quote del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere immediatamente utilizzate per le finalità cui sono destinate, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, del primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.
9. Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 8, entro il 31 gennaio la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione dell'anno precedente sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate e approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di

cui all'articolo 11, comma 3, lettera a). Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

- 10.** Le quote del risultato presunto, derivanti dall'esercizio precedente e costituite dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio, se la verifica di cui al comma 9 e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo 11, comma 4, lettera d), sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.
- 11.** Le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate del risultato di amministrazione, sono effettuate dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 10. Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dall'ordinamento contabile o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.
- 12.** L'eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi del comma 1 a seguito dell'approvazione del rendiconto, al netto del debito autorizzato e non contratto di cui all'articolo 40, comma 1, è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica il disavanzo al bilancio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori. Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.
- 13.** La deliberazione di cui al comma 12, contiene l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il Presidente della giunta regionale trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro. A decorrere dal 2016 è fatto salvo quanto previsto dall'articolo 40, comma 2.
- 14.** L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto accertato ai sensi del comma 2, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità previste al comma 12. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede alle eventuali ulteriori iniziative necessarie ai sensi del comma 12.
- 15.** A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto nell'ambito delle attività previste dal comma 9 effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio la gestione prosegue secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria riguardante la gestione provvisoria del bilancio.

### **Articolo 43**

*(Esercizio provvisorio e gestione provvisoria)*

1. Se il bilancio di previsione non è approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria.
2. L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi, nei modi, nei termini e con gli effetti previsti dagli statuti e dall'ordinamento contabile dell'ente. Nel corso dell'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento.

### **Articolo 44**

*(Classificazione delle entrate)*

1. Nel bilancio della regione le entrate sono ripartite, secondo le modalità indicate all'articolo 15, in:
  - a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
  - b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto.
2. Ai fini della gestione le tipologie sono ripartite in categorie, in capitoli ed eventualmente in articoli. Le categorie di entrata delle regioni sono individuate dall'elenco di cui all'allegato n.13. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie.
3. Le entrate in c/capitale e derivanti da debito sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente.

### **Articolo 45**

*(Classificazione delle spese)*

1. Le previsioni di spesa del bilancio di previsione sono classificate secondo le modalità indicate all'articolo 14 in:
  - a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle regioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate;
  - b) programmi, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. I programmi sono ripartiti in titoli e sono raccordati alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter dell'articolo 14, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14.
2. Ai fini della gestione i programmi sono ripartiti in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I macroaggregati di spesa delle regioni sono individuati dall'elenco di cui all'allegato n. 14. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.

### **Articolo 46**

*(Fondo crediti di dubbia esigibilità)*

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

2. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al presente decreto, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.
3. È data facoltà alle regioni di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'articolo 42, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

#### **Articolo 47**

*(Sistemi contabili degli organismi e degli enti strumentali della regione.*

*Spese degli enti locali )*

1. Per conseguire i propri obiettivi la regione si avvale di organismi e di enti strumentali, distinti nelle tipologie, definite in corrispondenza delle missioni del bilancio, di cui all'articolo 11-ter, comma 3.
2. Gli organismi strumentali della regione sono costituiti dalle sue articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica, escluso il consiglio regionale, al quale si applica l'articolo 67. Gli organismi strumentali della regione adottano il medesimo sistema contabile della regione e adeguano la propria gestione alle disposizioni del presente decreto.
3. Gli organismi strumentali delle regioni che svolgono la funzione di organismo pagatore dei fondi europei trasmettono il proprio bilancio di previsione, le variazioni di bilancio, il consuntivo e i dati concernenti le operazioni gestionali alla banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, e non sono compresi nel rendiconto consolidato di cui all'articolo 11, commi 8 e 9. Il consuntivo degli organismi pagatori dei fondi UE partecipa al bilancio consolidato di cui all'articolo 11-bis.
4. Gli enti strumentali della regione sono le aziende e gli enti, pubblici e privati, dotati di personalità giuridica, definiti dall'articolo 11-ter. Gli enti strumentali in contabilità finanziaria adottano il medesimo sistema contabile della regione e adeguano la propria gestione alle disposizioni del presente decreto. Gli enti strumentali della regione in contabilità economico-patrimoniale adeguano il proprio sistema contabile ai principi di cui all'articolo 17.
5. I bilanci degli enti e degli organismi, in qualunque forma costituiti, strumentali della regione sono approvati annualmente nei termini e nelle forme stabiliti dallo statuto e dalle leggi regionali e sono pubblicati nel sito internet della regione.

#### **Articolo 48**

*(Fondi di riserva)*

1. Nel bilancio regionale sono iscritti:
  - a) nella parte corrente, un «fondo di riserva per spese obbligatorie» dipendenti dalla legislazione in vigore. Le spese obbligatorie sono quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni ed altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamenti di mutui, nonché quelle così identificate per espressa disposizione normativa;
  - b) nella parte corrente, un «fondo di riserva per spese impreviste» per provvedere alle eventuali deficienze delle assegnazioni di bilancio, che non riguardino le spese di cui alla lettera a), e che, comunque, non impegnino i bilanci futuri con carattere di continuità;
  - c) il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa di cui al comma 3.

2. L'ordinamento contabile della regione disciplina le modalità e i limiti del prelievo di somme dai fondi di cui al comma 1, escludendo la possibilità di utilizzarli per l'imputazione di atti di spesa. I prelievi dal fondo di cui al comma 1, lettera a), sono disposti con decreto dirigenziale. I prelievi dal fondo di cui al comma 1, lettera b) sono disposti con delibere della giunta regionale.
3. Il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa è iscritto nel solo bilancio di cassa per un importo definito in rapporto alla complessiva autorizzazione a pagare ivi disposta, secondo modalità indicate dall'ordinamento contabile regionale in misura non superiore ad un dodicesimo e i cui prelievi e relative destinazioni ed integrazioni degli altri programmi di spesa, nonché dei relativi capitoli del bilancio di cassa, sono disposti con decreto dirigenziale.

#### **Articolo 49**

##### *(Fondi speciali)*

1. Nel bilancio regionale possono essere iscritti uno o più fondi speciali, destinati a far fronte agli oneri derivanti da provvedimenti legislativi regionali che si perfezionino dopo l'approvazione del bilancio.
2. I fondi di cui al comma 1 non sono utilizzabili per l'imputazione di atti di spesa; ma solo ai fini del prelievo di somme da iscriverne in aumento alle autorizzazioni di spesa dei programmi esistenti o dei nuovi programmi dopo l'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che autorizzano le spese medesime.
3. I fondi di cui al comma 1 sono tenuti distinti a seconda che siano destinati al finanziamento di spese correnti o di spese in conto capitale.
4. Le quote dei fondi speciali, non utilizzate al termine dell'esercizio secondo le modalità di cui al comma 2, costituiscono economie di spesa.
5. Ai fini della copertura finanziaria di spese derivanti da provvedimenti legislativi non approvati entro il termine dell'esercizio relativo, ma in corso di approvazione da parte del Consiglio, può farsi riferimento alle quote non utilizzate dei relativi fondi speciali di detto esercizio. A tal fine, le economie di spesa derivanti dalle quote non utilizzate di tali fondi speciali costituiscono una quota accantonata del risultato di amministrazione, destinata alla copertura finanziaria di spese derivanti dai relativi provvedimenti legislativi, purché tali provvedimenti siano approvati entro il termine dell'esercizio immediatamente successivo.

#### **Articolo 50**

##### *(Assestamento del bilancio)*

1. Entro il 31 luglio la regione approva con legge l'assestamento delle previsioni di bilancio, anche sulla scorta della consistenza dei residui attivi e passivi, del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità, accertati in sede di rendiconto dall'esercizio scaduto il 31 dicembre precedente, fermi restando i vincoli di cui all'articolo 40.
2. La legge di assestamento del bilancio dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio e, in caso di accertamento negativo, assume i necessari provvedimenti di riequilibrio.
3. Alla legge di assestamento è allegata una nota integrativa nella quale sono indicati:
  - a) la destinazione del risultato economico dell'esercizio precedente o i provvedimenti atti al contenimento e assorbimento del disavanzo economico;
  - b) la destinazione della quota libera del risultato di amministrazione;
  - c) le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione tenuto conto della struttura e della sostenibilità del ricorso all'indebitamento, con particolare riguardo ai contratti di mutuo, alle garanzie prestate e alla conformità dei relativi oneri alle condizioni previste dalle convenzioni con gli istituti bancari e i valori di mercato, evidenziando gli oneri sostenuti in relazione ad eventuali anticipazioni di cassa concesse dall'istituto tesoriere.

## Articolo 51

*(Variazioni del bilancio di previsione, del documento tecnico di accompagnamento e del bilancio gestionale)*

1. Nel corso dell'esercizio il bilancio di previsione può essere oggetto di variazioni autorizzate con legge.
2. Nel corso dell'esercizio la giunta, con provvedimento amministrativo, autorizza le variazioni del documento tecnico di accompagnamento e le variazioni del bilancio di previsione riguardanti:
  - a) l'istituzione di nuove tipologie di bilancio, per l'iscrizione di entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici nonché per l'iscrizione delle relative spese, quando queste siano tassativamente regolate dalla legislazione in vigore;
  - b) le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata;
  - c) 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'amministrazione;
  - d) le variazioni compensative tra le dotazioni di cassa delle missioni e dei programmi di diverse missioni;
  - e) le variazioni riguardanti il fondo pluriennale di cui all'articolo 3, comma 4;
  - f) le variazioni riguardanti l'utilizzo del fondo di riserva per le spese impreviste di cui all'articolo 48, lettera b);
  - g) le variazioni necessarie per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti;
  - h) le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi.
3. L'ordinamento contabile regionale disciplina le modalità con cui la giunta regionale o il Segretario generale, con provvedimento amministrativo, autorizza le variazioni del bilancio gestionale che non sono di competenza dei dirigenti e del responsabile finanziario.
4. Salvo differente previsione definita dalle Regioni, nel proprio ordinamento contabile, i dirigenti responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario della regione possono effettuare variazioni del bilancio gestionale compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, le variazioni di bilancio riguardanti la mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'articolo 42, commi 8 e 9, e le variazioni di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 4, di competenza della giunta. Salvo differente autorizzazione della giunta, con riferimento ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e ai trasferimenti in conto capitale, i dirigenti responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare variazioni compensative solo dei capitoli di spesa appartenenti al medesimo macroaggregato e al medesimo codice di quarto livello del piano dei conti.
5. Sono vietate le variazioni amministrative compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi e spostamenti di somme tra residui e competenza.
6. Nessuna variazione al bilancio può essere approvata dopo il 30 novembre dell'anno cui il bilancio stesso si riferisce, fatta salva:
  - a) l'istituzione di tipologie di entrata di cui al comma 2, lettera a);
  - b) l'istituzione di tipologie di entrata, nei casi non previsti dalla lettera a) con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria;
  - c) le variazioni del fondo pluriennale vincolato;

- d) le variazioni necessarie per consentire la reimputazione di obbligazioni già assunte agli esercizi in cui sono esigibili;
  - e) i prelievi dai fondi di riserva per le spese obbligatorie, per le spese impreviste, per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti e le spese potenziali;
  - f) le variazioni necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, delle obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;
7. I provvedimenti amministrativi che dispongono le variazioni al bilancio di previsione, nei casi previsti dal presente decreto, non possono disporre variazioni del documento tecnico di accompagnamento o del bilancio gestionale.
  8. Salvo quanto disposto dal presente articolo e dagli articoli 48 e 49, sono vietate, le variazioni compensative degli stanziamenti di competenza da un programma all'altro del bilancio con atto amministrativo.
  9. Le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere inviando il prospetto di cui all'articolo 10, comma 4, allegato alla legge o al provvedimento di approvazione della variazione. Sono altresì trasmesse al tesoriere:
    - a) le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento;
    - b) le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.

#### **Articolo 52**

*(La gestione delle entrate e delle spese)*

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

#### **Articolo 53**

*(Accertamenti)*

1. Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive, da cui derivano entrate per la regione, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.
2. L'accertamento costituisce la prima fase della gestione dell'entrata con la quale il funzionario competente, sulla base di idonea documentazione verifica la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico che dà luogo all'obbligazione attiva giuridicamente perfezionata, individua il debitore, quantifica la somma da incassare, individua la relativa scadenza, e registra il diritto di credito imputandolo contabilmente all'esercizio finanziario nel quale viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. E' vietato l'accertamento attuale di entrate future.

#### **Articolo 54**

*(La riscossione)*

1. La riscossione consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente.
2. La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione di tesoreria, anche nei casi in cui l'entrata non dà luogo ad effettivi movimenti di cassa.
3. L'ordinativo d'incasso è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da un suo delegato e contiene almeno:
  - a) l'indicazione del debitore;

- b) l'ammontare della somma da riscuotere;
  - c) la causale;
  - d) l'indicazione del titolo e delle tipologia di bilancio cui è riferita l'entrata, con le relative codifiche, distintamente per residui o competenza;
  - e) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, inseriti nei campi liberi dell'ordinativo a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere;
  - f) il numero progressivo;
  - g) l'esercizio finanziario e la data di emissione;
  - h) la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
4. Il tesoriere deve accettare, senza pregiudizio per i diritti della regione, la riscossione di ogni somma, versata in favore della regione, ivi comprese le entrate di cui al comma 6, anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne dà immediata comunicazione alla regione, richiedendo la regolarizzazione. La regione procede alla regolarizzazione dell'incasso entro i successivi 60 giorni.
  5. Gli ordinativi di incasso che si riferiscono ad entrate di competenza dell'esercizio in corso sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Entrambi sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere li ha eseguiti, anche se la relativa comunicazione è pervenuta nell'esercizio successivo.
  6. Gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa.
  7. E' vietata l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alle partite di giro.
  8. Gli ordinativi d'incasso non riscossi entro il termine dell'esercizio sono restituiti dal tesoriere alla regione per l'annullamento e la successiva emissione nell'esercizio successivo in conto residui.
  9. I codici di cui al comma 3, lettera e) possono essere applicati all'ordinativo di incasso a decorrere dal 1° gennaio 2016.

#### **Articolo 55** (Il versamento)

1. Il versamento costituisce l'ultima fase dell'entrata, consistente nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse della regione.
2. Gli incaricati della riscossione interni ed esterni, versano al tesoriere le somme riscosse nei termini e nei modi fissati dai regolamenti di contabilità e dagli accordi convenzionali.
3. Gli incaricati interni, designati con provvedimento formale della regione, versano le somme riscosse presso la tesoreria della regione con cadenza stabilita dall'ordinamento contabile regionale, non superiore ai quindici giorni lavorativi.

#### **Articolo 56** (Impegni di spesa)

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

2. L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene riconosciuto il perfezionamento di un'obbligazione giuridica passiva, ed è determinata la ragione del debito, la somma da pagare, il soggetto creditore, la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio e la data di scadenza.
3. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili. Gli impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunti in relazione alle esigenze della gestione.
4. Durante la gestione, con riferimento agli stanziamenti del bilancio di previsione, possono essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dalla regione l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia di bilancio, concorrendo alla determinazione del risultato di amministrazione di cui all'articolo 42. Le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, recante "Codice dei contratti pubblici", esigibili negli esercizi successivi, effettuate sulla base della gara per l'affidamento dei lavori, formalmente indetta ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del citato decreto legislativo n. 163 del 2006 concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato. In assenza di aggiudicazione definitiva entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.
5. Costituiscono economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto nel corso dell'esercizio, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.
6. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il funzionario della Regione che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di bilancio, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.
7. Nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa, comunica al destinatario della spesa le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno delle spese riguardanti somministrazioni, forniture e prestazioni professionali è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. In mancanza della comunicazione, il terzo interessato ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengano comunicati.
8. L'ordinamento contabile della regione disciplina le modalità attraverso le quali le fatture o i documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione di beni, lo stato di avanzamento di lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente, sono annotate entro 10 giorni nel registro delle fatture ricevute. Per tali documenti è istituito un registro unico, ed è esclusa la possibilità di ricorrere a registri di settore o di reparto. Nel registro delle fatture ricevute è annotato:
  - a) il numero di registrazione di entrata;
  - b) la data di emissione della fattura o del documento contabile equivalente;
  - c) il nome del creditore;
  - d) l'oggetto della fornitura;
  - e) l'importo totale, al lordo di IVA e di eventuali altri oneri e spese indicati;
  - f) gli estremi dell'impegno indicato nella fattura o nel documento contabile ai sensi di quanto previsto nel comma 7;

- g) se la spesa è rilevante o meno ai fini IVA;
- h) e qualsiasi altra informazione che si ritiene necessaria.

### **Articolo 57**

#### *(Liquidazione della spesa)*

1. La liquidazione costituisce la fase del procedimento di spesa con la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.
2. La liquidazione è una registrazione contabile effettuata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, a seguito della acquisizione completa della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore e a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite.

### **Articolo 58**

#### *(Il pagamento della spesa)*

1. Il pagamento delle spese è ordinato al tesoriere entro i limiti delle previsioni di cassa, mediante l'emissione di mandati di pagamento numerati in ordine progressivo e contrassegnati da evidenze informatiche del capitolo. Gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro non costituiscono limite ai pagamenti.
2. Al pagamento delle spese, conseguenti alle deliberazioni o agli atti con i quali sono assunti i relativi impegni, si provvede esclusivamente se tali deliberazioni o atti siano divenuti esecutivi, ovvero risultino immediatamente eseguibili.
3. I mandati di pagamento sono firmati dal responsabile del servizio finanziario o da un suo delegato e contengono almeno i seguenti elementi:
  - a) il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
  - b) la data di emissione;
  - c) l'indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa; distintamente per residui o competenza, e della relativa disponibilità in termini di cassa;
  - d) l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché, il relativo codice fiscale o la partita IVA;
  - e) l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
  - f) la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa;
  - g) le modalità di pagamento se richieste dal creditore;
  - h) la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
  - i) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, inseriti nei campi liberi del mandato a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere;
  - j) il codice che identifica le spese non soggette al controllo dei dodicesimi previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2, in caso di esercizio provvisorio.
4. I codici di cui al comma 3, lettera i) possono essere applicati al mandato a decorrere dal 1° gennaio 2016.
5. Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. Entro trenta giorni la regione emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione.
6. I mandati che si riferiscono alla competenza sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Entrambi sono imputati all'esercizio in cui il tesoriere li ha eseguiti, anche se la relativa comunicazione è pervenuta nell'esercizio successivo.

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

#### **Articolo 59**

##### *(Modalità di estinzione dei titoli di pagamento)*

1. Le regioni possono disporre, su richiesta scritta del creditore e con spese a suo carico, che i mandati di pagamento siano estinti mediante:
  - a) accredito in conto corrente postale intestato al creditore;
  - b) commutazione in vaglia cambiario o in assegno circolare, non trasferibile, all'ordine del creditore;
  - c) accredito in conto corrente bancario;
  - d) altre forme di pagamento previste dai sistemi bancari e postali.
2. Le dichiarazioni di accredito o di commutazione, che sostituiscono la quietanza del creditore, devono risultare da annotazione sul mandato di pagamento, o su evidenze informatiche, recante gli estremi relativi alle operazioni

#### **Articolo 60**

##### *(Gestione dei Residui)*

1. Costituiscono residui attivi le somme accertate e non riscosse e versate entro il termine dell'esercizio, da iscriversi nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo.
2. Costituiscono residui passivi le somme impegnate a norma dell'articolo 56, liquidate o liquidabili, e non pagate entro il termine dell'esercizio da iscriversi nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Non è ammessa la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate a norma dell'articolo 56.
3. A decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto non è consentita la cancellazione dei residui passivi dalle scritture contabili per perenzione. L'istituto della perenzione amministrativa si applica per l'ultima volta in occasione della predisposizione del rendiconto dell'esercizio 2014. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 è accantonata per garantire la copertura della reinscrizione dei residui perenti, per un importo almeno pari all'incidenza delle richieste di reinscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare dei residui perenti e comunque incrementando annualmente l'entità dell'accantonamento di almeno il 20 per cento fino al 70 per cento dell'ammontare dei residui perenti.
4. La gestione della competenza è separata da quella dei residui.
5. I residui attivi e passivi di ciascun esercizio sono trasferiti ai corrispondenti capitoli dell'esercizio successivo, separatamente dagli stanziamenti di competenza dello stesso.
6. Tutte le somme iscritte tra le entrate di competenza del bilancio e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono a determinare i risultati finali della gestione.
7. Tutte le somme iscritte negli stanziamenti di competenza del bilancio non impegnate, a norma dell'articolo 56, entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e a tale titolo concorrono a determinare i risultati finali della gestione, escluse le somme iscritte negli stanziamenti relativi ai fondi pluriennali vincolati in corrispondenza di impegni imputati agli esercizi successivi.

## **Articolo 61**

*(Fondi statali per interventi speciali)*

1. Nel caso di assegnazioni dello Stato per interventi speciali, la regione ha facoltà di stanziare e di erogare somme eccedenti quelle assegnate dallo Stato, di compensare tali maggiori spese con minori erogazioni per lo stesso scopo nei due esercizi immediatamente successivi.

## **Articolo 62**

*(Mutui e altre forme di indebitamento)*

1. Il ricorso al debito da parte delle regioni, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 40, comma 2, è ammesso esclusivamente nel rispetto di quanto previsto dalle leggi vigenti in materia, con particolare riferimento agli articoli 81 e 119 della Costituzione, all'articolo 3, comma 16, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dagli articoli 9 e 10 della legge 24 dicembre 2012, n. 243.
2. Non può essere autorizzata la contrazione di nuovo indebitamento se non è stato approvato dal consiglio regionale il rendiconto dell'esercizio di due anni precedenti a quello al cui bilancio il nuovo indebitamento si riferisce.
3. L'autorizzazione all'indebitamento, concessa con la legge di approvazione del bilancio o con leggi di variazione del medesimo, decade al termine dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.
4. Le entrate derivanti da operazioni di debito sono immediatamente accertate a seguito del perfezionamento delle relative obbligazioni, anche se non sono riscosse, e sono imputate agli esercizi in cui è prevista l'effettiva erogazione del finanziamento. Contestualmente è impegnata la spesa complessiva riguardante il rimborso dei prestiti, con imputazione agli esercizi secondo il piano di ammortamento, distintamente per la quota interessi e la quota capitale.
5. Le somme iscritte nello stato di previsione dell'entrata in relazione ad operazioni di indebitamento autorizzate, ma non perfezionate entro il termine dell'esercizio, costituiscono minori entrate rispetto alle previsioni.
6. Le regioni possono autorizzare nuovo debito solo se l'importo complessivo delle annualità di ammortamento per capitale e interesse dei mutui e delle altre forme di debito in estinzione nell'esercizio considerato, al netto dei contributi erariali sulle rate di ammortamento dei mutui in essere al momento della sottoscrizione del finanziamento e delle rate riguardanti debiti espressamente esclusi dalla legge, non supera il 20 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" al netto di quelle della tipologia "Tributi destinati al finanziamento della sanità" ed a condizione che gli oneri futuri di ammortamento trovino copertura nell'ambito del bilancio di previsione della regione stessa, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 8, comma 2-bis della legge n. 183/2011. Nelle entrate di cui al periodo precedente sono comprese le risorse del fondo di cui all'articolo 16-bis del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, alimentato dalle compartecipazioni al gettito derivante dalle accise. Concorrono al limite di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dalla regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, salvo quelle per le quali la regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito.  
Il limite è determinato anche con riferimento ai finanziamenti imputati contabilmente agli esercizi successivi.
7. In caso di superamento del limite di cui al comma 6 determinato dalle garanzie prestate dalla regione alla data del 31 dicembre 2014, la regione non può assumere nuovo debito fino a quando il limite non risulta rispettato.

8. La legge regionale che autorizza il ricorso al debito deve specificare l'incidenza dell'operazione sui singoli esercizi finanziari futuri, nonché i mezzi necessari per la copertura degli oneri, e deve, altresì, disporre, per i prestiti obbligazionari, che l'effettuazione dell'operazione sia deliberata dalla giunta regionale, che ne determina le condizioni e le modalità.
9. Ai mutui e alle anticipazioni contratti dalle Regioni si applica il trattamento fiscale previsto per i corrispondenti atti dell'Amministrazione dello Stato.

### **Art. 63**

#### *(Rendiconto generale)*

1. I risultati della gestione sono dimostrati nel rendiconto generale annuale della regione.
2. Il rendiconto generale, composto dal conto del bilancio relativo alla gestione finanziaria, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dal conto economico e dallo stato patrimoniale, è predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al presente decreto.
3. Contestualmente al rendiconto, la regione approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati del consiglio regionale e degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9.
4. Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 4, e l'elenco delle delibere di prelievo dal fondo di riserva per spese impreviste di cui all'articolo 48, comma 1, lettera b), con le indicazioni dei motivi per i quali si è proceduto ai prelevamenti.
5. Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione. Per ciascuna tipologia di entrata e per ciascun programma della spesa, il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza:
  - a) per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;
  - b) per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata, di quella ancora da pagare e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi, che costituisce il fondo pluriennale vincolato.
6. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 di cui all'allegato n. 1 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3.
7. Lo stato patrimoniale rappresenta la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio. Il patrimonio delle regioni è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza della regione, ed attraverso la cui rappresentazione contabile è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale comprensiva del risultato economico dell'esercizio. Le regioni includono nel conto del patrimonio anche:
  - a) i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile. Le regioni valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3;
  - b) i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.
8. In attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria allegato al presente decreto, le regioni, prima di inserire i residui attivi e passivi nel rendiconto della gestione, provvedono al riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui.

9. Possono essere conservate tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso di tale esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.
10. I residui attivi possono essere ridotti od eliminati soltanto dopo che siano stati esperiti tutti gli atti per ottenerne la riscossione, a meno che il costo per tale esperimento superi l'importo da recuperare.
11. Le variazioni dei residui attivi e passivi e la loro reimputazione ad altri esercizi in considerazione del principio generale della competenza finanziaria di cui all'allegato n. 4/3, formano oggetto di apposito decreto del responsabile del procedimento, previa attestazione dell'inesigibilità dei crediti o il venir meno delle obbligazioni giuridicamente vincolanti posta in essere dalla struttura regionale competente in materia, sentito il collegio dei revisori dei conti, che in proposito manifesta il proprio parere. Dette variazioni trovano evidenza nel conto economico e nel risultato di amministrazione, tenuto conto dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

#### **Art. 64**

*(Gli inventari)*

1. L'amministrazione del patrimonio delle regioni è disciplinata dalle norme dello Stato in materia di beni, salvo quanto previsto nel presente decreto e dai principi contabili applicati.
2. Gli inventari costituiscono la principale fonte descrittiva e valutativa dello stato patrimoniale.
3. I beni sono valutati secondo le norme del codice civile e conformemente ai criteri di iscrizione e valutazione di cui al principio applicato della contabilità economico-patrimoniale (allegato n. 4/3), salvo quanto previsto per gli eventuali beni della gestione sanitaria accentrata dal titolo secondo.
4. Almeno, ogni cinque anni per i beni mobili, ed ogni dieci anni per gli immobili, la regione provvede alla ricognizione e al conseguente rinnovo degli inventari.
5. Nel proprio ordinamento contabile le regioni disciplinano le modalità di inventariazione, di classificazione e di gestione dei beni, nonché la nomina dei consegnatari dei beni mobili, nel rispetto dei principi contabili applicati.

#### **Art. 65**

*(Rendiconti degli enti strumentali della regione e spese degli enti locali)*

1. I rendiconti degli enti e degli organismi, in qualunque forma costituiti, strumentali della regione sono sottoposti al Consiglio regionale, entro i termini e per le determinazioni previsti dallo statuto e dall'ordinamento contabile regionale e sono pubblicati nel bollettino ufficiale e nel sito internet della regione.
2. I rendiconti degli organismi strumentali e degli enti di cui al comma 1 che adottano la contabilità finanziaria sono redatti secondo lo schema previsto dall'allegato **n.10** al presente decreto.

#### **Art. 66**

*(Modalità per la formazione e l'approvazione del rendiconto)*

1. Il rendiconto generale della regione è approvato con legge regionale entro il 31 luglio dell'anno successivo all'esercizio cui questo si riferisce. L'ordinamento contabile regionale disciplina le modalità e i termini per la sua presentazione al consiglio regionale.

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

#### **Art. 67**

*(Autonomia contabile del consiglio regionale)*

1. Le regioni, sulla base delle norme dei rispettivi statuti, assicurano l'autonomia contabile del consiglio regionale, nel rispetto di quanto previsto dal decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e dai principi contabili stabiliti dal presente decreto riguardanti gli organismi strumentali.
2. Il consiglio regionale adotta il medesimo sistema contabile e gli schemi di bilancio e di rendiconto della regione adeguandosi ai principi contabili generali e applicati allegati al presente decreto.
3. La presidenza del consiglio regionale sottopone all'assemblea consiliare, secondo le norme previste nel regolamento interno di questa, il rendiconto del Consiglio regionale. Le relative risultanze finali confluiscono nel rendiconto consolidato di cui all'articolo 63, comma 3. Al fine di consentire il predetto consolidato, l'assemblea consiliare approva il proprio rendiconto entro il 30 giugno dell'anno successivo.

#### **Art. 68**

*(Il bilancio consolidato)*

1. La regione redige il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati dal presente decreto.
2. Gli enti strumentali, le aziende e le società considerate nel bilancio consolidato della regione costituiscono il "Gruppo della regione".
3. Le regioni adottano lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato n. 11 del presente decreto.
4. Al bilancio consolidato del gruppo della regione sono allegati:
  - a. la relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa;
  - b. la relazione del collegio dei revisori dei conti.
5. Il bilancio consolidato è approvato dal Consiglio regionale entro il 30 settembre dell'anno successivo secondo le modalità previste dalla disciplina contabile della Regione.

#### **Art. 69**

*(Servizio di tesoreria della regione)*

1. Il servizio di tesoreria delle regioni è affidato in base ad apposita convenzione sottoscritta dal dirigente competente, a imprese autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria, ai sensi del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni.
2. Il servizio è aggiudicato secondo le modalità previste nell'ordinamento contabile regionale, previo esperimento di apposita gara ad evidenza pubblica, con modalità che rispettino i principi della concorrenza. La convenzione deve prevedere la partecipazione alla rilevazione SIOPE, disciplinata dall'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e dai relativi decreti attuativi.
3. Per eventuali danni causati alla regione o a terzi, il tesoriere risponde con tutte le proprie attività e con il proprio patrimonio.

4. Ogni deposito o conto corrente comunque costituito, è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere.
5. La regione può avvalersi dei conti correnti postali, nonché di conti correnti bancari, per l'espletamento di particolari servizi. Unico traente è l'istituto tesorerie, previa emissione di apposita reversale da parte della regione almeno ogni 15 giorni.
6. Le modalità per l'espletamento del servizio di tesoreria, devono essere coerenti con le disposizioni sulla tesoreria unica di cui alla legge 29 ottobre 1984, n. 720, e successive modificazioni, e relativi decreti attuativi.
7. Il servizio di tesoreria può essere gestito con modalità e criteri informatici e con l'uso di ordinativi di pagamento e di riscossione informatici in luogo di quelli cartacei le cui evidenze informatiche valgono ai fini della rendicontazione.
8. Gli incassi effettuati dal tesoriere mediante i servizi elettronici interbancari danno luogo al rilascio di quietanza o evidenza bancaria ad effetto liberatorio per il debitore.
9. Le Regioni possono contrarre anticipazioni unicamente allo scopo di fronteggiare temporanee deficienze di cassa, per un importo non eccedente il 10 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate di competenza del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa".
10. Le anticipazioni devono essere estinte nell'esercizio finanziario in cui sono contratte. Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione.
11. La regione registra le operazioni di anticipazione e i relativi rimborsi secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria allegato al presente decreto.

#### **Art. 70**

*(Cooperazione Stato-regioni)*

1. Gli organi statali e le regioni sono tenuti a fornirsi reciprocamente e a richiesta ogni notizia utile allo svolgimento delle proprie funzioni nella materia di cui al presente decreto, nonché a concordare le modalità di utilizzazione comune dei rispettivi sistemi informativi e le altre forme di collaborazione.
2. In attuazione di quanto previsto dal comma 1 le regioni trasmettono alla banca dati delle amministrazioni pubbliche tutte le informazioni previste dall'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009 n. 196, e accedono alla medesima banca dati secondo le modalità previste con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

#### **Art. 71**

*(Responsabilità verso l'ente degli amministratori e dei dipendenti, competenza della Corte dei conti e obblighi di denuncia)*

1. Gli amministratori e i dipendenti della regione, per danni arrecati nell'esercizio delle loro funzioni, rispondono nei soli casi e negli stessi limiti di cui alla L. 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni. Si applicano alle indicate ipotesi di responsabilità gli istituti processuali valevoli per i dipendenti delle amministrazioni statali.

#### **Art. 72**

*(Il Collegio dei revisori dei conti)*

1. Il collegio dei revisori dei conti, istituito ai sensi e secondo le modalità previste dall'articolo 14, comma 1, lettera e), del decreto-legge 3 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, svolge la funzione di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione della regione, delle sue articolazioni organizzative dotate

di autonomia contabile e di bilancio, compreso il Consiglio regionale, ove non sia presente un proprio organo di revisione.

2. Il collegio svolge i compiti previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123. Restano fermi gli ulteriori adempimenti previsti dal presente articolo. L'ordinamento contabile regionale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate al collegio dei revisori.
3. Nello svolgimento dell'attività di controllo, il collegio si conforma ai principi di onorabilità, professionalità e indipendenza, previsti dall'articolo 2387 del codice civile.
4. Al fine di garantire lo svolgimento delle proprie funzioni il collegio dei revisori ha diritto di accesso agli atti e documenti della regione. I singoli componenti hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.
5. Il registro dei verbali è custodito presso la sede della regione. Copia del verbale è inviata al presidente della regione, al Consiglio regionale, alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti e al responsabile finanziario della regione.

### **Art. 73**

*(Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio delle Regioni)*

1. Il Consiglio regionale riconosce con legge, la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:
  - a) sentenze esecutive;
  - b) copertura dei disavanzi di enti, società ed organismi controllati, o, comunque, dipendenti dalla Regione, purché il disavanzo derivi da fatti di gestione;
  - c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, delle società di cui alla lettera b);
  - d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
  - e) acquisizione di beni e servizi in assenza del preventivo impegno di spesa.
2. Per il pagamento la Regione può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre esercizi finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori.
3. Qualora il bilancio della Regione non rechi le disponibilità finanziarie sufficienti per effettuare le spese conseguenti al riconoscimento dei debiti fuori bilancio, la Regione è autorizzata a deliberare aumenti, sino al limite massimo consentito dalla vigente legislazione, dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote ad essa attribuite, nonché ad elevare ulteriormente la misura dell'imposta regionale di cui all' articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, fino a un massimo di cinque centesimi per litro, ulteriori rispetto alla misura massima consentita.
4. Al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio di cui al comma 1, lettera a), il Consiglio regionale provvede entro sessanta giorni dalla ricezione della relativa proposta. Decorso inutilmente tale termine, la legittimità di detto debito si intende riconosciuta.

## **TITOLO IV**

### **Adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale**

#### **Art. 74**

*(Adeguamento dell'ordinamento contabile degli enti locali- omissis)*

#### **Art. 75**

*(Adeguamento della definizione di indebitamento)*

1. Nella legge 24 dicembre 2003, n. 350, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) il comma 17 dell'articolo 3 è sostituito dal seguente:

«17. Per gli enti di cui al comma 16, costituiscono indebitamento, agli effetti dell'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, l'assunzione di mutui, l'emissione di prestiti obbligazionari, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e a attività finanziarie e non finanziarie, l'eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di swap (cosiddetto upfront), le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia. Inoltre, costituisce indebitamento il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario.

Dal 2015, gli enti di cui al comma 16 rilasciano garanzie solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito e per le finalità definite dal comma 18. Non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato articolo 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio.»;

b) al comma 18 dell'articolo 3, le parole: « Trasferimenti in conto capitale» sono sostituite dalle seguenti: «Contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie».

#### **Art. 76**

*(Adeguamento delle disposizioni in materia di trasparenza dei bilanci)*

1. Gli enti soggetti al titolo primo del presente decreto pubblicano nel proprio sito istituzionale, nella sezione dedicata ai bilanci, tutti i documenti contabili previsti dai rispettivi ordinamenti.
1. Dal 1° gennaio 2015 agli enti di cui al comma 1 non si applicano:
  - a) l'articolo 6 della legge n. 25 febbraio 1987, n. 67, recante rinnovo della legge 5 agosto 1981, n. 416, recante disciplina delle imprese editrici e provvidenze per l'editoria;
  - b) il decreto del Presidente della Repubblica 15 febbraio 1989, n. 90, recante approvazione dei modelli degli estratti di bilancio che gli enti pubblici devono compilare e pubblicare sui giornali quotidiani e periodici, ai sensi dell'articolo 6 della legge n. 25 febbraio 1987, n. 67.

#### **Art. 77**

*(Abrogazioni)*

1. A decorrere dal 1° gennaio 2015 sono abrogati:
  - a) l'articolo 10 della legge 16 maggio 1970, n. 281;
  - b) la legge 6 dicembre 1973, n. 853, concernente autonomia contabile e funzionale dei consigli regionali delle regioni a statuto ordinario;
  - c) il decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76, concernente principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni in attuazione dell'articolo 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208;
  - d) il decreto legislativo 12 aprile 2006 n. 170, concernente ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131;
  - e) il comma 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, fatta salva l'applicazione ai fini della rendicontazione dell'esercizio 2014;
  - f) il comma 17 dell'articolo 6 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, fatta salva l'applicazione all'esercizio 2014;

- g) l'articolo 4, comma 3, della legge 14 gennaio 2013, n. 10, concernente norme per lo sviluppo degli spazi verdi urbani;
- h) al decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194:
  - 1) le lettere da a) a v) del comma 1 dell'articolo 1;
  - 2) i commi 2, 3 e 5 dell'articolo 1;
  - 3) gli articoli 2, 3 e 4.

## **TITOLO IV**

### **Disposizioni finali e transitorie**

#### **Art. 78**

##### *(Sperimentazione)*

1. Al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, a decorrere dal 2012, è avviata una sperimentazione, della durata di tre esercizi finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al titolo I, con particolare riguardo all'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, e della classificazione per missioni e programmi di cui all'articolo 33.
2. Ai fini della sperimentazione, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, il Ministro delle riforme per il federalismo, il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e il Ministro per la semplificazione normativa, d'intesa con la Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono definiti le modalità della sperimentazione, i principi contabili applicati di cui all'articolo 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'articolo 4, la codifica della transazione elementare di cui all'articolo 6, gli schemi di bilancio di cui agli articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio e le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all'articolo 17 e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni alle disposizioni concernenti il sistema contabile delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione di cui al comma 1. Il decreto di cui al primo periodo prevede la sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una configurazione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento. Ai fini della sperimentazione il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati. La tenuta della contabilità delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione è disciplinata dalle disposizioni di cui al Titolo I e al decreto di cui al presente comma, nonché dalle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, in quanto con esse compatibili. Per le regioni, in via sperimentale, può essere verificata

la possibilità di individuare appositi programmi anche di carattere strumentale in relazione alle specifiche competenze ad esse attribuite e nel rispetto dei principi di omogeneità di classificazione delle spese di cui all'articolo 12 del presente decreto. Al termine del primo esercizio finanziario in cui ha avuto luogo la sperimentazione e, successivamente, ogni sei mesi, il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette alle Camere una relazione sui relativi risultati. Nella relazione relativa all'ultimo semestre della sperimentazione il Governo fornisce una valutazione sulle risultanze della medesima sperimentazione, anche ai fini dell'attuazione del comma 4.

3. Lo schema del decreto di cui al comma 2 è trasmesso alle Camere, ai fini dell'acquisizione del parere della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e delle Commissioni parlamentari competenti per i profili di carattere finanziario, da esprimere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.
4. Entro 150 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e con il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale, d'intesa con la Conferenza unificata ai sensi dell' articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica. Per le amministrazioni non interessate dalla sperimentazione continua ad applicarsi, sino all'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui al comma 5, la vigente disciplina contabile.
5. In considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009, n. 42, sono definiti i contenuti specifici del principio della competenza finanziaria di cui al punto 16 dell'allegato 1 e possono essere ridefiniti i principi contabili generali; inoltre sono definiti i principi contabili applicati di cui all'articolo 3, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'articolo 4, la codifica della transazione elementare di cui all'articolo 6, gli schemi di bilancio di cui agli articoli 11 e 12, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all' articolo 17, nonché della definizione di spese rimodulabili e non rimodulabili di cui all'articolo 16.
6. Il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri di cui al comma 2, individua un sistema premiante, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, a favore delle amministrazioni pubbliche che partecipano alla sperimentazione.

#### **Art. 79**

*(Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano)*

1. La decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui al presente decreto legislativo nei confronti delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime Regioni speciali e province autonome, sono stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

#### **Art. 80**

*(Disposizioni finali ed entrata in vigore)* .

1. Le disposizioni del Titolo I, III, IV e V si applicano, ove non diversamente previsto nel presente decreto, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione degli strumenti della programmazione relativi al 2015 e agli esercizi successivi, e le disposizioni del Titolo II si applicano a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

2. Per quanto non diversamente disposto dal titolo secondo del presente decreto, restano confermate le disposizioni di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 e successive modificazioni.
3. All'attuazione del presente decreto si provvede nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.
4. Ogni richiamo agli articoli 36, 37 e 38 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, contenuti in decreti, disposizioni di legge, e atti aventi forza di legge vigenti, deve intendersi riferito, rispettivamente, agli articoli 78, 79 e 80 del presente decreto.

**Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.**

---

Il testo che segue e' redatto al solo fine di facilitare la lettura sia dello schema del decreto correttivo approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014, sia del decreto legislativo 267 del 2000 (TUEL), coordinato con lo schema del decreto correttivo in questione.

<b>Decreto legislativo 267/2000</b>	<b>Decreto legislativo 267/2000 coordinato con il decreto correttivo e integrativo del D.Lgs 118/2011 approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014.</b>
<b>Parte seconda</b>	<b>Parte seconda</b>
<b>Ordinamento finanziario e contabile</b>	<b>Ordinamento finanziario e contabile</b>
<b>TITOLO I</b>	<b>TITOLO I</b>
<b>Disposizioni generali</b>	<b>Disposizioni generali</b>
<b>149</b> <i>Principi generali in materia di finanza propria e derivata</i>	<b>Idem</b>
<b>150</b> <i>Principi in materia di ordinamento finanziario e contabile</i>  1. L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di principio del presente testo unico.  2. L'ordinamento stabilisce per gli enti locali i principi in materia di programmazione, gestione e rendicontazione, nonché i principi relativi alle attività di investimento, al servizio di tesoreria, ai compiti ed alle attribuzioni dell'organo di revisione economico-finanziaria e, per gli enti cui sia applicabile, alla disciplina del risanamento finanziario.  3. Restano salve le competenze delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e Bolzano <sup>(312)</sup> .	<b>150</b> <i>Principi in materia di ordinamento finanziario e contabile</i>  1. L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di principio del presente testo unico e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.  2. L'ordinamento stabilisce per gli enti locali i principi in materia di programmazione, gestione e rendicontazione, nonché i principi relativi alle attività di investimento, al servizio di tesoreria, ai compiti ed alle attribuzioni dell'organo di revisione economico-finanziaria e, per gli enti cui sia applicabile, alla disciplina del risanamento finanziario.
<b>151.</b> <i>Principi in materia di contabilità.</i>	<b>151.</b> <i>Principi generali</i>

<p>1. Gli enti locali deliberano entro il 31 dicembre il bilancio di previsione per l'anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. Il termine può essere differito con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.</p>	<p>1. Gli enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine deliberano il Documento unico di programmazione entro il 31 luglio di ogni anno e il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre, riferiti ad un orizzonte temporale almeno triennale. Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel documento unico di programmazione, osservando i principi contabili generali ed applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. I termini possono essere differiti con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze.</p>
<p>2. Il bilancio è corredato di una relazione previsionale e programmatica, di un bilancio pluriennale di durata pari a quello della Regione di appartenenza e degli allegati previsti dall'articolo 172 o da altre norme di legge.</p>	<p>2. Il Documento unico di programmazione è composto dalla Sezione strategica della durata pari a quelle del mandato amministrativo, e dalla Sezione operativa di durata pari a quello del bilancio di previsione finanziario.</p>
<p>3. I documenti di bilancio devono comunque essere redatti in modo da consentirne la lettura per programmi, servizi ed interventi.</p>	<p>3. Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale.</p>
<p>4. I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.</p>	<p>4. Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e la rendicontazione della gestione finanziaria,</li> <li>b) della contabilità economico-patrimoniale a fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per</li> </ul>

	consentire la rendicontazione economico e patrimoniale.
5. I risultati di gestione sono rilevati anche mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio.	5. I risultati della gestione finanziaria, economico e patrimoniale sono dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.
6. Al rendiconto è allegata una relazione illustrativa della Giunta che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti.	6. Al rendiconto è allegata una relazione della Giunta sulla gestione che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti, e gli altri documenti previsti dall'articolo 11, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.
7. Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo.	Idem
	8. Entro il 31 luglio l'ente approva il bilancio consolidato con i bilanci dei propri organismi e enti strumentali e delle società controllate e partecipate, secondo il principio applicato n 4/4 di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.
<b>152. Regolamento di contabilità.</b>	<b>152. Regolamento di contabilità.</b>
1. Con il regolamento di contabilità ciascun ente locale applica i principi contabili stabiliti dal presente testo unico, con modalità organizzative corrispondenti alle caratteristiche di ciascuna comunità, ferme restando le disposizioni previste dall'ordinamento per assicurare l'unitarietà ed uniformità del sistema finanziario e contabile.	1. Con il regolamento di contabilità ciascun ente locale applica i principi contabili stabiliti dal presente testo unico e dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, con modalità organizzative corrispondenti alle caratteristiche di ciascuna comunità, ferme restando le disposizioni previste dall'ordinamento per assicurare l'unitarietà ed uniformità del sistema finanziario e contabile.
2. Il regolamento di contabilità assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi.	Idem

3. Il regolamento di contabilità stabilisce le norme relative alle competenze specifiche dei soggetti dell'amministrazione preposti alla programmazione, adozione ed attuazione dei provvedimenti di gestione che hanno carattere finanziario e contabile, in armonia con le disposizioni del presente testo unico e delle altre leggi vigenti.	Idem
4. I regolamenti di contabilità sono approvati nel rispetto delle norme della parte seconda del presente testo unico, da considerarsi come principi generali con valore di limite inderogabile, con eccezione delle sottoelencate norme, le quali non si applicano qualora il regolamento di contabilità dell'ente rechi una differente disciplina:	Idem
a) articoli 177 e 178;	a) articolo 177
b) articoli 179, commi 2, lettere b) c) e d), e 3, 180, commi da 1 a 3, 181, commi 1 e 3, 182, 184, 185, commi da 2 a 4;	b) articolo 185 comma 3;
c) articoli 186, 191, comma 5, 197, 198;	c) articoli 197 e 198;
d) articoli 199, 202, comma 2, 203, 205, 207;	d) articolo 205;
e) articoli da 213 a 215, 216, comma 3, da 217 a 219, 221, 224, 225;	e) articoli 213 e 219;
f) <i>articoli 235, commi 2 e 3, 237, 238</i> .	Confermata - idem
<b>153. Servizio economico-finanziario.</b>	<b>153. Servizio economico-finanziario.</b>
1. Con il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi sono disciplinati l'organizzazione del servizio finanziario, o di ragioneria o qualificazione corrispondente, secondo le dimensioni demografiche e l'importanza economico-finanziaria dell'ente. Al servizio è affidato il coordinamento e la gestione dell'attività finanziaria.	1. Idem
	2. Idem
	3. Idem
2. È consentito stipulare apposite convenzioni tra gli enti per assicurare il servizio a mezzo di	4. Il responsabile del servizio

<p>strutture comuni.</p> <p>3. Il responsabile del servizio finanziario di cui all'articolo 151, comma 4, si identifica con il responsabile del servizio o con i soggetti preposti alle eventuali articolazioni previste dal regolamento di contabilità.</p> <p>4. Il responsabile del servizio finanziario, di ragioneria o qualificazione corrispondente, è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio annuale o pluriennale ed alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese e più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica. Nell'esercizio di tali funzioni il responsabile del servizio finanziario agisce in autonomia nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinamentali e dai vincoli di finanza pubblica.</p> <p>5. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali vengono resi i pareri di regolarità contabile sulle proposte di deliberazione ed apposto il visto di regolarità contabile sulle determinazioni dei soggetti abilitati. Il responsabile del servizio finanziario effettua le attestazioni di copertura della spesa in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di spesa e, quando occorre, in relazione allo stato di realizzazione degli accertamenti di entrata vincolata secondo quanto previsto dal</p>	<p>finanziario, di ragioneria o qualificazione corrispondente, è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio di previsione ed alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, alla regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale e più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica. Nell'esercizio di tali funzioni il responsabile del servizio finanziario agisce in autonomia nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinamentali e dai vincoli di finanza pubblica.</p> <p>5. Idem</p> <p>Idem</p> <p>Idem</p>
--	---

<p>regolamento di contabilità.</p> <p>6. Il regolamento di contabilità disciplina le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario al legale rappresentante dell'ente, al consiglio dell'ente nella persona del suo presidente, al segretario ed all'organo di revisione, nonché alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti ove si rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni - non compensabili da maggiori entrate o minori spese - tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio. In ogni caso la segnalazione è effettuata entro sette giorni dalla conoscenza dei fatti. Il consiglio provvede al riequilibrio a norma dell'articolo 193, entro trenta giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della Giunta.</p> <p>7. Lo stesso regolamento prevede l'istituzione di un servizio di economato, cui viene preposto un responsabile, per la gestione di cassa delle spese di ufficio di non rilevante ammontare.</p>	
<p><b>154.</b> Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali.</p>	<p><b>154.</b> Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali</p>
<p>1. È istituito presso il Ministero dell'interno l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali.</p>	<p>1. E' istituito, senza nuovi o maggiori oneri di finanza pubblica, presso il Ministero dell'interno l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali.</p>
<p>2. L'Osservatorio ha il compito di promuovere la corretta gestione delle risorse finanziarie, strumentali ed umane, la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili. L'Osservatorio adotta iniziative di</p>	<p>2. L'Osservatorio ha il compito di promuovere, in raccordo con la Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'adeguamento e la corretta applicazione dei principi contabili da</p>

<p>divulgazione e di approfondimento finalizzate ad agevolare l'applicazione ed il recepimento delle norme.</p>	<p>parte degli enti locali e di monitorare la situazione della finanza pubblica locale attraverso studi ed analisi, anche in relazione agli effetti prodotti dall'applicazione della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'articolo 243-bis. Nell'ambito dei suoi compiti, l'Osservatorio esprime pareri, indirizzi ed orientamenti.</p>
<p>3. L'Osservatorio presenta al Ministro dell'interno almeno una relazione annuale sullo stato di applicazione delle norme, con proposte di integrazione normativa e di principi contabili di generale applicazione.</p>	<p>3. Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città, sono disciplinate le modalità di organizzazione e di funzionamento.</p>
<p>4. Il presidente ed i componenti dell'Osservatorio, in numero non superiore a diciotto, sono nominati dal Ministro dell'interno con proprio decreto tra funzionari dello Stato, o di altre pubbliche amministrazioni, professori e ricercatori universitari ed esperti. L'Upi, l'Anci e l'Uncem designano ciascuna un proprio rappresentante. L'Osservatorio dura in carica cinque anni.</p>	<p>4. La partecipazione ai lavori dell'Osservatorio è a titolo gratuito e non dà diritto ad alcun compenso o rimborso spese.</p>
<p>5. Il Ministro dell'interno può assegnare ulteriori funzioni nell'ambito delle finalità generali del comma 2 ed emanare norme di funzionamento e di organizzazione (320).</p>	<p>5. idem</p>
<p>6. L'Osservatorio si avvale delle strutture e dell'organizzazione della Direzione centrale per la finanza locale e per i servizi finanziari dell'Amministrazione civile del Ministero dell'interno.</p>	<p>6. idem</p>
<p>7. Ai componenti dell'Osservatorio spettano il gettone di presenza ed i rimborsi spese previsti per i componenti della commissione per la finanza e gli organici degli enti locali <sup>(321)</sup>. L'imputazione dei relativi oneri avviene sul medesimo capitolo di spesa relativo alla citata commissione. I rimborsi competono anche per la partecipazione ad attività esterne di studio, di divulgazione ed approfondimento rientranti nell'attività istituzionale dell'Osservatorio. Il Ministro dell'interno può affidare, nell'anno 2000 ed entro la complessiva spesa di 30 milioni di lire,</p>	<p>7. abrogato</p>

all'Osservatorio, o a singoli membri, la redazione di studi e lavori monografici, determinando il compenso in relazione alla complessità dell'incarico ed ai risultati conseguiti <sup>(322)</sup> <sup>(323)</sup> .	
<b>155. Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali (324).</b>	<b>Idem</b>
(324) Il comma 7 dell'art. 3, D.L. 10 ottobre 2012, n. 174 ha disposto che la Commissione di cui al presente articolo assuma la denominazione di «Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali».	
<b>156. Classi demografiche e popolazione residente.</b>	<b>Idem</b>
<b>157. Consolidamento dei conti pubblici.</b>	<b>157. Consolidamento dei conti pubblici.</b>
1. Ai fini del consolidamento dei conti pubblici gli enti locali rispettano le disposizioni di cui agli <i>articoli 25, 29 e 30 della legge 5 agosto 1978, n. 468</i> , e successive modificazioni ed integrazioni.	1. Ai fini del consolidamento dei conti pubblici gli enti locali rispettano le disposizioni di cui agli <i>articoli 13, 14 e 15 della legge 31 dicembre 2009, n. 196</i> e successive modificazioni ed integrazioni e di cui al titolo primo del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

	1-bis. Per le stesse finalità di cui al comma 1 gli enti locali garantiscono la rilevazione unitaria dei fatti gestionali attraverso l'adozione di un piano integrato dei conti, articolato in piano finanziario, economico e patrimoniale secondo lo schema di cui all'allegato n. 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Il livello minimo di articolazione del piano dei conti finanziario, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, del piano esecutivo di gestione è costituito almeno dal quarto livello.
	1-ter. Al fine di garantire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, ad ogni transazione è attribuita una codifica da applicare secondo le modalità previste dagli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive integrazioni.
	1-quater. Le previsioni di competenza e di cassa, aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello, e i risultati della gestione aggregati secondo l'articolazione del piano dei conti, sono trasmessi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.
<b>158.</b> <i>Rendiconto dei contributi straordinari.</i>	<b>Idem</b>
<b>159.</b> <i>Norme sulle esecuzioni nei confronti degli enti locali.</i>	<b>Idem</b>
<b>160.</b> <i>Approvazione di modelli e schemi contabili.</i>	<b>Abrogato</b>
1. Con regolamento, da emanare a norma dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono approvati:	

a) i modelli relativi al bilancio di previsione, ivi inclusi i quadri riepilogativi;	
b) il sistema di codifica del bilancio e dei titoli contabili di entrata e di spesa;	
c) i modelli relativi al bilancio pluriennale;	
d) i modelli relativi al conto del tesoriere;	
e) i modelli relativi al conto del bilancio e la tabella dei parametri gestionali;	
f) i modelli relativi al conto economico ed al prospetto di conciliazione;	
g) i modelli relativi al conto del patrimonio;	
h) i modelli relativi alla resa del conto da parte degli agenti contabili di cui all'articolo 227.	
2. Con regolamento, da emanare a norma dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, è approvato lo schema relativo alla relazione previsionale e programmatica previo parere della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome.	
<b>161. Certificazioni di bilancio.</b>	<b>Idem</b>
<b>TITOLO II</b>	
<b>Programmazione e bilanci</b>	
<b>Capo I - Programmazione</b>	
<b>162. Principi del bilancio.</b>	<b>162. Principi del bilancio.</b>
1. Gli enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario redatto in termini di competenza, per l'anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità. La situazione corrente, come definita al comma 6 del presente articolo, non può presentare un disavanzo.	1. Gli enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario riferito ad almeno un triennio, comprendente le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi, osservando i principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
2. Il totale delle entrate finanziaria indistintamente il totale delle spese, salvo le eccezioni di legge.	Idem

<p>3. L'unità temporale della gestione è l'anno finanziario, che inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso anno; dopo tale termine non possono più effettuarsi accertamenti di entrate e impegni di spesa in conto dell'esercizio scaduto.</p>	<p>Idem</p>
<p>4. Tutte le entrate sono iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione a carico degli enti locali e di altre eventuali spese ad esse connesse. Parimenti tutte le spese sono iscritte in bilancio integralmente, senza alcuna riduzione delle correlative entrate. La gestione finanziaria è unica come il relativo bilancio di previsione: sono vietate le gestioni di entrate e di spese che non siano iscritte in bilancio.</p>	<p>Idem</p>
<p>5. Il bilancio di previsione è redatto nel rispetto dei principi di veridicità ed attendibilità, sostenuti da analisi riferite ad un adeguato arco di tempo o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento.</p>	<p>Idem</p>
<p>6. Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo. Inoltre le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge. Per le comunità montane si fa riferimento ai primi due titoli delle entrate.</p>	<p>6. Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento.</p>

<p>7. Gli enti assicurano ai cittadini ed agli organismi di partecipazione, di cui all'articolo 8, la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale e dei suoi allegati con le modalità previste dallo statuto e dai regolamenti.</p>	<p>Idem</p>
<p><b>163. Esercizio provvisorio e gestione provvisoria.</b></p>	<p><b>163. Esercizio provvisorio e gestione provvisoria.</b></p>
<p>1. Nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione da parte dell'organo regionale di controllo, l'organo consiliare dell'ente delibera l'esercizio provvisorio, per un periodo non superiore a due mesi, sulla base del bilancio già deliberato. Gli enti locali possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo delle somme previste nel bilancio deliberato, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.</p>	<p>1. Se il bilancio di previsione non è approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria. Nel corso dell'esercizio provvisorio, o della gestione provvisoria gli enti gestiscono gli stanziamenti di competenza previsti nell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio, ed effettuano i pagamenti entro i limiti determinati dalla somma dei residui al 31 dicembre dell'anno precedente e degli stanziamenti di competenza al netto del fondo pluriennale vincolato.</p>
<p>2. Ove non sia stato deliberato il bilancio di previsione, è consentita esclusivamente una gestione provvisoria, nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato, ove esistenti. 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, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in generale, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.</p>	<p>2. Nel caso in cui il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31 dicembre e non sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio, o il bilancio non sia stato approvato entro i termini previsti ai sensi del comma 3, è consentita esclusivamente una gestione provvisoria nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può assumere solo obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, quelle tassativamente regolate dalla legge e quelle necessarie ad evitare che siano</p>

	<p>arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può disporre pagamenti solo per l'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, per le spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, per le sole operazioni necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.</p>
<p>3. Ove la scadenza del termine per la deliberazione del bilancio di previsione sia stata fissata da norme statali in un periodo successivo all'inizio dell'esercizio finanziario di riferimento, l'esercizio provvisorio si intende automaticamente autorizzato sino a tale termine e si applicano le modalità di gestione di cui al comma 1, intendendosi come riferimento l'ultimo bilancio definitivamente approvato.</p>	<p>3. L'esercizio provvisorio è autorizzato con legge o con decreto del Ministro dell'interno che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 151, primo comma, differisce il termine di approvazione del bilancio, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomia locale, in presenza di motivate esigenze. Nel corso dell'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento e gli enti possono impegnare solo spese correnti, le eventuali spese correlate riguardanti le partite di giro, lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza. Nel corso dell'esercizio provvisorio è consentito il ricorso all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222.</p>
	<p>4, All'avvio dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria l'ente trasmette al tesoriere l'elenco dei residui presunti alla data del 1° gennaio e gli stanziamenti di competenza riguardanti l'anno a cui si riferisce l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria previsti nell'ultimo bilancio di previsione approvato, aggiornati alle variazioni</p>

	<p>deliberate nel corso dell'esercizio precedente, indicanti – per ciascuna missione, programma e titolo - gli impegni già assunti e l'importo del fondo pluriennale vincolato</p>
	<p>5. Nel corso dell'esercizio provvisorio, gli enti possono impegnare mensilmente, per ciascun programma, le spese di cui al comma 3, per importi non superiori ad un dodicesimo degli stanziamenti del secondo esercizio del bilancio di previsione deliberato l'anno precedente, ridotti delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato, con l'esclusione delle spese:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) tassativamente regolate dalla legge;</li> <li>b) non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi,</li> <li>c) a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.</li> </ul>
	<p>6. I pagamenti riguardanti spese escluse dal limite dei dodicesimi di cui al comma 5 sono individuati nel mandato attraverso l'indicatore di cui all'articolo 185, comma 2, lettera i-bis).</p>
	<p>7. Nel corso dell'esercizio provvisorio sono consentite le variazioni di bilancio previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies, quelle riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato, quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte, e delle spese correlate, nei casi in cui anche la spesa è oggetto di reimputazione, e l'eventuale aggiornamento delle spese già impegnate. Tali variazioni rilevano solo ai fini della gestione dei dodicesimi.</p>

<b>164. Caratteristiche del bilancio.</b>	<b>164. Caratteristiche del bilancio.</b>
1. L'unità elementare del bilancio per l'entrata è la risorsa e per la spesa è l'intervento per ciascun servizio. Nei servizi per conto di terzi, sia nell'entrata che nella spesa, l'unità elementare è il capitolo, che indica l'oggetto.	1. L'unità di voto del bilancio per l'entrata è la tipologia e per la spesa è il programma, articolato in titoli.
2. Il bilancio di previsione annuale ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi.	2. Il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite, per ciascuno degli esercizi considerati: a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti; b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.
3. In sede di predisposizione del bilancio di previsione annuale il consiglio dell'ente assicura idoneo finanziamento agli impegni pluriennali assunti nel corso degli esercizi precedenti.	Abrogato
<b>165. Struttura del bilancio.</b>	<b>165. Struttura del bilancio.</b>
1. Il bilancio di previsione annuale è composto da due parti, relative rispettivamente all'entrata ed alla spesa.	1. Il bilancio di previsione finanziario è composto da due parti, relative rispettivamente all'entrata ed alla spesa ed è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
2. La parte entrata è ordinata gradualmente in titoli, categorie e risorse, in relazione, rispettivamente, alla fonte di provenienza, alla tipologia ed alla specifica individuazione dell'oggetto dell'entrata.	2. Le previsioni di entrata del bilancio di previsione sono classificate, secondo le modalità indicate all'articolo 15 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in: a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate; b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza,

<p>3. I titoli dell'entrata per province, comuni, città metropolitane ed unioni di comuni sono:  Titolo I - Entrate tributarie;  Titolo II - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla Regione;  Titolo III - Entrate extratributarie;  Titolo IV - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti;  Titolo V - Entrate derivanti da accensioni di prestiti;  Titolo VI - Entrate da servizi per conto di terzi.</p>	<p>3. Ai fini della gestione, nel Piano esecutivo di gestione, le tipologie sono ripartite in categorie, in capitoli ed eventualmente<sup>1</sup> in articoli. Le categorie di entrata degli enti locali sono individuate nell'elenco di cui all'allegato n.13/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie</p>
<p>4. I titoli dell'entrata per le comunità montane e i consorzi di enti locali in contabilità finanziaria sono:  Titolo I - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla Regione;  Titolo II - Entrate extratributarie;  Titolo III - Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti;  Titolo IV - Entrate derivanti da accensioni di prestiti;  Titolo V - Entrate da servizi per conto di terzi.</p>	<p>4. Le previsioni di spesa del bilancio di previsione sono classificate secondo le modalità indicate all'articolo 14 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 in:  a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dagli enti locali, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate;  b) programmi, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. I programmi sono ripartiti in titoli e sono raccordati alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter dell'articolo 14, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14..</p>

<p>5. La parte spesa è ordinata gradualmente in titoli, funzioni, servizi ed interventi, in relazione, rispettivamente, ai principali aggregati economici, alle funzioni degli enti, ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività ed alla natura economica dei fattori produttivi nell'ambito di ciascun servizio. La parte spesa è leggibile anche per programmi dei quali è fatta analitica illustrazione in apposito quadro di sintesi del bilancio e nella relazione previsionale e programmatica.</p>	<p>5. Ai fini della gestione, nel Piano esecutivo di gestione, i programmi sono ripartiti in titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I macroaggregati di spesa degli enti locali sono individuati nell'elenco di cui all'allegato n.14/1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati</p>
<p>6. I titoli della spesa sono:  Titolo I - Spese correnti;  Titolo II - Spese in conto capitale;  Titolo III - Spese per rimborso di prestiti;  Titolo IV - Spese per servizi per conto di terzi.</p>	<p>Abrogato</p>
<p>7. Il programma, il quale costituisce il complesso coordinato di attività, anche normative, relative alle opere da realizzare e di interventi diretti ed indiretti, non necessariamente solo finanziari, per il raggiungimento di un fine prestabilito, nel più vasto piano generale di sviluppo dell'ente, secondo le indicazioni dell'articolo 151, può essere compreso all'interno di una sola delle funzioni dell'ente, ma può anche estendersi a più funzioni.</p>	<p>Abrogato</p>
<p>8. A ciascun servizio è correlato un reparto organizzativo, semplice o complesso, composto da persone e mezzi, cui è preposto un responsabile.</p>	<p>Abrogato</p>
<p>9. A ciascun servizio è affidato, col bilancio di previsione, un complesso di mezzi finanziari, specificati negli interventi assegnati, del quale risponde il responsabile del servizio.</p>	<p>Abrogato</p>
<p>10. Ciascuna risorsa dell'entrata e ciascun intervento della spesa indicano:  a) l'ammontare degli accertamenti o degli impegni risultanti dal rendiconto del penultimo anno precedente all'esercizio di riferimento e la previsione aggiornata relativa all'esercizio in corso;  b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese che</p>	<p>6. Il bilancio di previsione finanziario indica, per ciascuna unità di voto:  a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;  b) l'ammontare delle previsioni di competenza e di cassa definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio;  c) l'ammontare degli accertamenti e</p>

<p>si prevede di impegnare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce.</p>	<p>degli impegni che si prevede di imputare in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, nel rispetto del principio della competenza finanziaria;</p> <p>d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.</p>
<p>11. L'avanzo ed il disavanzo di amministrazione sono iscritti in bilancio, con le modalità di cui agli articoli 187 e 188, prima di tutte le entrate e prima di tutte le spese.</p>	<p>7. In bilancio, prima di tutte le entrate e le spese, sono iscritti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) in entrata gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente e al fondo pluriennale vincolato in c/capitale;</li> <li>b) in entrata del primo esercizio gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, nei casi individuati dall'articolo 187, commi 3 e 3-bis, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente;</li> <li>c) In uscita l'importo del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. Il disavanzo di amministrazione presunto può essere iscritto nella spesa degli esercizi successivi secondo le modalità previste dall'articolo 188;</li> <li>d) in entrata del primo esercizio il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente.</li> </ul>

	<p>8. In bilancio, gli stanziamenti di competenza relativi alla spesa di cui al comma 6, lettere b) e c), individuano:</p> <p>a) la quota che è già stata impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio cui si riferisce il bilancio;</p> <p>b) la quota di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi. Con riferimento a tale quota non è possibile impegnare e pagare con imputazione all'esercizio cui lo stanziamento si riferisce. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.</p>
<p>12. I bilanci di previsione degli enti locali recepiscono, per quanto non contrasta con la normativa del presente testo unico, le norme recate dalle leggi delle rispettive regioni di appartenenza per quanto concerne le entrate e le spese relative a funzioni delegate, al fine di consentire la possibilità del controllo regionale sulla destinazione dei fondi assegnati agli enti locali e l'omogeneità delle classificazioni di dette spese nei bilanci di previsione degli enti rispetto a quelle contenute nei rispettivi bilanci di previsione regionali. Le entrate e le spese per le funzioni delegate dalle regioni non possono essere collocate tra i servizi per conto di terzi nei bilanci di previsione degli enti locali.</p>	<p>9. I bilanci di previsione degli enti locali recepiscono, per quanto non contrasta con la normativa del presente testo unico, le norme recate dalle leggi delle rispettive regioni di appartenenza riguardanti le entrate e le spese relative a funzioni delegate, al fine di consentire la possibilità del controllo regionale sulla destinazione dei fondi assegnati agli enti locali e l'omogeneità delle classificazioni di dette spese nei bilanci di previsione degli enti rispetto a quelle contenute nei rispettivi bilanci di previsione regionali. Le entrate e le spese per le funzioni delegate dalle regioni non possono essere collocate tra i servizi per conto di terzi nei bilanci di previsione degli enti locali.</p>
<p>13. Il bilancio di previsione si conclude con più quadri riepilogativi.</p>	<p>10. Il bilancio di previsione si conclude con più quadri riepilogativi, secondo gli schemi previsti dall'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e</p>

	successive modificazioni.
14. Con il regolamento di cui all'articolo 160 sono approvati i modelli relativi al bilancio di previsione, inclusi i quadri riepilogativi, il sistema di codifica del bilancio ed il sistema di codifica dei titoli contabili di entrata e di spesa, anche ai fini di cui all'articolo 157.	11. Formano oggetto di specifica approvazione del consiglio le previsioni di cui al comma 6, lettere c) e d) per ogni unità di voto, e le previsioni del comma 7.
<b>166. Fondo di riserva</b>	<b>166. Fondi di riserva</b>
1. Gli enti locali iscrivono nel proprio bilancio di previsione un fondo di riserva non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2 per cento del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio.	1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Altri Fondi", gli enti locali iscrivono un fondo di riserva non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2 per cento del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio.
2. Il fondo è utilizzato, con deliberazioni dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità, nei casi in cui si verificano esigenze straordinarie di bilancio o le dotazioni degli interventi di spesa corrente si rivelino insufficienti.	2. Il fondo è utilizzato, con deliberazioni dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità, nei casi in cui si verificano esigenze straordinarie di bilancio o le dotazioni degli interventi di spesa corrente si rivelino insufficienti.
2-bis. La metà della quota minima prevista dai commi 1 e 2-ter è riservata alla copertura di eventuali spese non prevedibili, la cui mancata effettuazione comporta danni certi all'amministrazione.	Idem
2-ter. Nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, il limite minimo previsto dal comma 1 è stabilito nella misura dello 0,45 per cento del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio.	Idem
3	2-quater. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Altri Fondi", gli enti locali iscrivono un fondo di riserva di cassa non inferiore allo 0,2 per cento delle spese finali, utilizzato con deliberazioni dell'organo esecutivo.

<p><b>167. Ammortamento dei beni.</b></p>	<p><b>167. Fondo crediti di dubbia esigibilità e altri fondi per spese potenziali</b></p>
<p>1. È data facoltà agli enti locali di iscriverne nell'apposito intervento di ciascun servizio l'importo dell'ammortamento accantonato per i beni relativi, almeno per il trenta per cento del valore calcolato secondo i criteri dell'articolo 229.</p>	<p>1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo crediti di dubbia esigibilità" è stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4.2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
<p>2. L'utilizzazione delle somme accantonate ai fini del reinvestimento è effettuata dopo che gli importi sono rifluiti nel risultato di amministrazione di fine esercizio ed è possibile la sua applicazione al bilancio in conformità all'articolo 187.</p>	<p>2. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4.2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.</p>
	<p>3. È data facoltà agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'articolo 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.</p>

<p><b>168. Servizi per conto di terzi.</b></p>	<p><b>168. Servizi per conto di terzi e le partite di giro</b></p>
<p>1. Le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi, ivi compresi i fondi economici, e che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, sono ordinati esclusivamente in capitoli, secondo la partizione contenuta nel regolamento di cui all'articolo 160.</p>	<p>1. Le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi alle partite di giro, che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità come individuate dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
	<p>2. Le partite di giro riguardano le operazioni effettuate come sostituto di imposta, per la gestione dei fondi economici e le altre operazioni previste nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
<p>2. Le previsioni e gli accertamenti d'entrata conservano l'equivalenza con le previsioni e gli impegni di spesa.</p>	<p>2-bis. Le previsioni e gli accertamenti d'entrata riguardanti i servizi per conto di terzi e le partite di giro conservano l'equivalenza con le corrispondenti previsioni e impegni di spesa, e viceversa. A tal fine, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo a entrate e spese riguardanti tali operazioni sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata, in deroga al principio contabile generale n. 16.</p>
	<p>2-ter. Non comportando discrezionalità e autonomia decisionale, gli stanziamenti riguardanti le operazioni per conto di terzi e le partite di giro non hanno natura autorizzatoria.</p>

<b>169.</b> Piano esecutivo di gestione.	<b>169.</b> Piano esecutivo di gestione.
<p>1. Sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione, determinando gli obiettivi di gestione ed affidando gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.</p>	<p>1. La giunta delibera il piano esecutivo di gestione (PEG) entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione, in termini di competenza . Con riferimento al primo esercizio il PEG è redatto anche in termini di cassa. Il PEG è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio, individua gli obiettivi della gestione ed affida gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.</p>
<p>2. Il piano esecutivo di gestione contiene una ulteriore graduazione delle risorse dell'entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli.</p>	<p>2. Nel PEG le entrate sono articolate in titoli, tipologie, categorie, capitoli, ed eventualmente in articoli, secondo il rispettivo oggetto. Le spese sono articolate in missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, e sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario di cui all'articolo 157.</p>
<p>3. L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane.</p>	<p>3. L'applicazione dei commi 1 e 2 del presente articolo è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, fermo restando l'obbligo di rilevare unitariamente i fatti gestionali secondo la struttura del piano dei conti di cui all'articolo 157, comma 1-bis.</p>
<p><i>3-bis.</i> Il piano esecutivo di gestione è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con la relazione previsionale e programmatica. Al fine di semplificare i processi di pianificazione gestionale dell'ente, il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'<i>articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150</i>, sono unificati organicamente nel piano</p>	<p><i>3-bis.</i> Il PEG è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con il documento unico di programmazione. Al PEG è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati, secondo lo schema di cui all'allegato n. 8 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Il piano dettagliato degli obiettivi di cui</p>

<p>esecutivo di gestione .</p>	<p>all'articolo 108, comma 1, del presente testo unico e il piano della performance di cui all'<i>articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150</i>, sono unificati organicamente nel PEG .</p>
<p><b>170. Relazione previsionale e programmatica.</b></p>	<p><b>170. Documento unico di programmazione.</b></p>
<p>1. Gli enti locali allegano al bilancio annuale di previsione una relazione previsionale e programmatica che copra un periodo pari a quello del bilancio pluriennale.</p>	<p>1. Entro il 30 giugno di ciascun anno la Giunta presenta al Consiglio il Documento unico di programmazione per le conseguenti deliberazioni da adottarsi entro il 31 luglio . Entro il 15 novembre di ciascun anno, con lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, la Giunta presenta al Consiglio la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione.</p>
<p>2. La relazione previsionale e programmatica ha carattere generale. Illustra anzitutto le caratteristiche generali della popolazione, del territorio, dell'economia insediata e dei servizi dell'ente, precisandone risorse umane, strumentali e tecnologiche. Comprende, per la parte entrata, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli.</p>	<p>2. Il Documento unico di programmazione ha carattere generale e costituisce la guida strategica ed operativa dell'ente.</p>
<p>3. Per la parte spesa la relazione è redatta per programmi e per eventuali progetti, con espresso riferimento ai programmi indicati nel bilancio annuale e nel bilancio pluriennale, rilevando l'entità e l'incidenza percentuale della previsione con riferimento alla spesa corrente consolidata, a quella di sviluppo ed a quella di investimento.</p>	<p>3. Il Documento unico di programmazione si compone di due sezioni: la Sezione strategica e la Sezione operativa. La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione.</p>

4. Per ciascun programma è data specificazione della finalità che si intende conseguire e delle risorse umane e strumentali ad esso destinate, distintamente per ciascuno degli esercizi in cui si articola il programma stesso ed è data specifica motivazione delle scelte adottate.	4. Il Documento unico di programmazione è predisposto nel rispetto di quanto previsto dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato n. 4.1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
5. La relazione previsionale e programmatica fornisce la motivata dimostrazione delle variazioni intervenute rispetto all'esercizio precedente.	5. Il Documento unico di programmazione costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione.
6. Per gli organismi gestionali dell'ente locale la relazione indica anche gli obiettivi che si intendono raggiungere, sia in termini di bilancio che in termini di efficacia, efficienza ed economicità del servizio.	6. Gli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti predispongono il Documento unico di programmazione semplificato previsto dall'allegato n. 4.1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
7. La relazione fornisce adeguati elementi che dimostrino la coerenza delle previsioni annuali e pluriennali con gli strumenti urbanistici, con particolare riferimento alla delibera di cui all'articolo 172, comma 1, lettera c), e relativi piani di attuazione e con i piani economico-finanziari di cui all'articolo 201.	7. Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non sono coerenti con le previsioni del documento unico di programmazione.
8. Con il regolamento di cui all'articolo 160 è approvato lo schema di relazione, valido per tutti gli enti, che contiene le indicazioni minime necessarie a fini del consolidamento dei conti pubblici.	Abrogato
9. Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di Consiglio e di Giunta che non sono coerenti con le previsioni della relazione previsionale e programmatica.	Abrogato
<b>171. Bilancio pluriennale.</b>	<b>Abrogato</b>
1. Gli enti locali allegano al bilancio annuale di previsione un bilancio pluriennale di competenza, di durata pari a quello della Regione di appartenenza e comunque non inferiore a tre anni, con osservanza dei principi del bilancio di cui all'articolo 162, escluso il principio dell'annualità.	

<p>2. Il bilancio pluriennale comprende il quadro dei mezzi finanziari che si prevede di destinare per ciascuno degli anni considerati sia alla copertura di spese correnti che al finanziamento delle spese di investimento, con indicazione, per queste ultime, della capacità di ricorso alle fonti di finanziamento.</p>	
<p>3. Il bilancio pluriennale per la parte di spesa è redatto per programmi, titoli, servizi ed interventi, ed indica per ciascuno l'ammontare delle spese correnti di gestione consolidate e di sviluppo, anche derivanti dall'attuazione degli investimenti, nonché le spese di investimento ad esso destinate, distintamente per ognuno degli anni considerati.</p>	
<p>4. Gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale, che per il primo anno coincidono con quelli del bilancio annuale di competenza, hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, e sono aggiornati annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.</p>	
<p>5. Con il regolamento di cui all'articolo 160 sono approvati i modelli relativi al bilancio pluriennale.</p>	
<p><b>172. Altri allegati al bilancio di previsione.</b></p>	<p><b>172. Altri allegati al bilancio di previsione.</b></p>
<p>1. Al bilancio di previsione sono allegati i seguenti documenti:</p>	<p>1. Al bilancio di previsione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:</p>
<p>a) il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, quale documento necessario per il controllo da parte del competente organo regionale;</p>	<p>a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto</p>

	<p>legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;</p>
<p>b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce;</p>	<p>b) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;</p> <p>c) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;</p> <p>d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia</p> <p>e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno;</p>
<p>c) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di</p>	

superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;	
d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui alla legge 11 febbraio 1994, n. 109;	<b>Abrogato</b>
e) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;	<b>Abrogato</b>
f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia.	Abrogato
<b>173. Valori monetari.</b>	<b>Idem</b>
1. I valori monetari contenuti nel bilancio pluriennale e nella relazione previsionale e programmatica sono espressi con riferimento ai periodi ai quali si riferiscono, tenendo conto del tasso di inflazione programmato.	
<b>Capo II - Competenze in materia di bilanci</b>	<b>Capo II - Competenze in materia di bilanci</b>
<b>174. Predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati.</b>	<b>174. Predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati.</b>
1. Lo schema di bilancio annuale di previsione, la relazione previsionale e programmatica e lo schema di bilancio pluriennale sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione.	1. Lo schema di bilancio di previsione finanziario e il Documento Unico di Programmazione sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione entro il 15 novembre di ogni anno.

<p>2. Il regolamento di contabilità dell'ente prevede per tali adempimenti un congruo termine, nonché i termini entro i quali possono essere presentati da parte dei membri dell'organo consiliare emendamenti agli schemi di bilancio predisposti dall'organo esecutivo.</p>	<p>2 Il regolamento di contabilità dell'ente prevede per tali adempimenti un congruo termine, nonché i termini entro i quali possono essere presentati da parte dei membri dell'organo consiliare e dalla Giunta emendamenti agli schemi di bilancio. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento sopravvenute l'organo esecutivo presenta all'organo consiliare emendamenti allo schema di bilancio e alla nota di aggiornamento al Documento unico di programmazione in corso di approvazione.</p>
<p>3. Il bilancio annuale di previsione è deliberato dall'organo consiliare entro il termine previsto dall'articolo 151. La relativa deliberazione ed i documenti ad essa allegati sono trasmessi dal segretario dell'ente all'organo regionale di controllo.</p>	<p>3. Il bilancio di previsione finanziario è deliberato dall'organo consiliare entro il termine previsto dall'articolo 151.</p>
<p>4. Il termine per l'esame del bilancio da parte dell'organo regionale di controllo, previsto dall'articolo 134, decorre dal ricevimento.</p>	<p>4. Nel sito internet dell'ente locale sono pubblicati il bilancio di previsione, il piano esecutivo di gestione, le variazioni al bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato e il piano esecutivo di gestione assestato.</p>
<p><b>175. Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione.</b></p>	<p><b>175. Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione.</b></p>
<p>1. Il bilancio di previsione può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese.</p>	<p>1. Il bilancio di previsione finanziario può subire variazioni di competenza e di cassa nel corso dell'esercizio sia nella parte prima, relativa alle entrate, sia nella parte seconda, relativa alle spese, per ciascuno degli esercizi considerati nel documento.</p>
<p>2. Le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare.</p>	<p>2. Le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare salvo quelle previste dai commi 5-bis e 5-quater.</p>
<p>3. Le variazioni al bilancio possono essere deliberate non oltre il 30</p>	<p>3. Le variazioni al bilancio di previsione possono essere</p>

<p>novembre di ciascun anno.</p>	<p>deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno, fatte salve le seguenti variazioni, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno:</p> <p>a) l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;</p> <p>b) l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;</p> <p>c) l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato e accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;</p> <p>d) quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate</p>
<p>4. Ai sensi dell'articolo 42 le variazioni di bilancio possono essere adottate dall'organo esecutivo in via d'urgenza, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare entro i sessanta giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.</p>	<p>4. Ai sensi dell'articolo 42 le variazioni di bilancio possono essere adottate dall'organo esecutivo in via d'urgenza opportunamente motivata, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare entro i sessanta giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.</p>
<p>5. In caso di mancata o parziale ratifica del provvedimento di variazione adottato dall'organo esecutivo, l'organo consiliare è tenuto ad adottare nei successivi trenta giorni, e comunque sempre entro il 31 dicembre dell'esercizio in corso, i provvedimenti ritenuti necessari nei riguardi dei rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.</p>	<p>Idem</p>
	<p>5-bis. L'organo esecutivo con provvedimento amministrativo approva le variazioni del piano esecutivo di gestione, salvo quelle di cui al comma 5-quater, e le seguenti variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente</p>

applicative delle decisioni del Consiglio, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio:

- a) variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies;
- b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di

programmazione  
negoziata, già  
deliberati dal  
Consiglio;

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

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

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

	<p>5-ter Con il regolamento di contabilità si disciplinano le modalità di comunicazione al Consiglio delle variazioni di bilancio di cui al comma 5-bis.</p>
	<p>5-quater. Nel rispetto di quanto previsto dai regolamenti di contabilità, i responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare, per ciascuno degli esercizi del bilancio:</p> <p>a) le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione, fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, limitatamente ai capitoli dotati dello stesso codice di quarto livello del piano dei conti, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti, e ai trasferimenti in conto capitale, chesono di competenza della Giunta.</p> <p>b) le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla giunta;</p> <p>c) le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies.</p>

	<p>5. quinquies. Le variazioni al bilancio di previsione disposte con provvedimenti amministrativi, nei casi previsti dal presente decreto, e le variazioni del piano esecutivo di gestione non possono essere disposte con il medesimo provvedimento amministrativo. Le determinazioni dirigenziali di variazione compensativa dei capitoli del piano esecutivo di gestione di cui al comma 5-quater sono effettuate al fine di favorire il conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti.</p>
<p>6. Per le province, i comuni, le città metropolitane e le unioni di comuni sono vietati prelievi dagli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate iscritte nei titoli quarto e quinto per aumentare gli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate dei primi tre titoli. Per le comunità montane sono vietati i prelievi dagli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate iscritte nei titoli terzo e quarto per aumentare gli stanziamenti per gli interventi finanziati con le entrate dei primi due titoli.</p>	<p>6 Sono vietate le variazioni di giunta compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi.</p>
<p>7. Sono vietati gli spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei servizi per conto di terzi in favore di altre parti del bilancio. Sono vietati gli spostamenti di somme tra residui e competenza.</p>	<p>7. Sono vietati gli spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei titoli riguardanti le entrate e le spese per conto di terzi e partite di giro in favore di altre parti del bilancio. Sono vietati gli spostamenti di somme tra residui e competenza.</p>
<p>8. Mediante la variazione di assestamento generale, deliberata dall'organo consiliare dell'ente entro il 30 novembre di ciascun anno, si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.</p>	<p>8. Mediante la variazione di assestamento generale, deliberata dall'organo consiliare dell'ente entro il 31 luglio di ciascun anno, si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva e il fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.</p>

<p>9. Le variazioni al piano esecutivo di gestione di cui all'articolo 169 sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno.</p>	<p>9. Le variazioni al piano esecutivo di gestione di cui all'articolo 169 sono di competenza dell'organo esecutivo, salvo quelle previste dal comma 5-quater, e possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno, fatte salve le variazioni correlate alle variazioni di bilancio previste al comma 3, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno.</p>
	<p>9-bis. Le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere inviando il prospetto di cui all'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, allegato al provvedimento di approvazione della variazione. Sono altresì trasmesse al tesoriere</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>c) le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento;</li> <li>d) le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.</li> </ul>
<p><b>176. Prelevamenti dal fondo di riserva.</b></p>	<p><b>176. Prelevamenti dal fondo di riserva.e dai fondi spese potenziali</b></p>
<p>1. I prelevamenti dal fondo di riserva sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere deliberati sino al 31 dicembre di ciascun anno.</p>	<p>1. I prelevamenti dal fondo di riserva, dal fondo di riserva di cassa e dai fondi spese potenziali sono di competenza dell'organo esecutivo e possono essere deliberati sino al 31 dicembre di ciascun anno.</p>
<p><b>177. Competenze dei responsabili dei servizi.</b></p>	<p><b>Idem</b></p>
<p>1. Il responsabile del servizio, nel caso in cui ritiene necessaria una modifica della dotazione assegnata per sopravvenute esigenze successive all'adozione degli atti di programmazione, propone la modifica con modalità definite dal regolamento di contabilità.</p>	
<p>2. La mancata accettazione della proposta di modifica della dotazione deve essere motivata dall'organo esecutivo.</p>	

<b>TITOLO III</b>	<b>TITOLO III</b>
<b>Gestione del bilancio</b>	<b>Gestione del bilancio</b>
<b>Capo I - Entrate</b>	<b>Capo I - Entrate</b>
<b>178. Fasi dell'entrata.</b>	Idem
1. Le fasi di gestione delle entrate sono l'accertamento, la riscossione ed il versamento.	
<b>179. Accertamento.</b>	<b>179. Accertamento.</b>
1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza.	1. L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. Le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio.
2. L'accertamento delle entrate avviene:	2. L'accertamento delle entrate avviene, distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, seguendo le seguenti disposizioni:
a) per le entrate di carattere tributario, a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge;	Idem
b) per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico;	Idem
c) per le entrate relative a partite compensative delle spese, in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;	c) per le entrate relative a partite compensative delle spese del titolo "Servizi per conto terzi e partite di giro", in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa;

	c-bis) per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante relativo al contributo o al finanziamento;
d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici.	d) per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, salvo i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa.
3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente.	3. Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente, nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto e dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati 1 e 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	3-bis. L'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. E' vietato l'accertamento attuale di entrate future. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.
<b>180. Riscossione.</b>	<b>180. Riscossione.</b>

1. La riscossione costituisce la successiva fase del procedimento dell'entrata, che consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente.	Idem
2. La riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione di cui all'articolo 210.	Idem
3. L'ordinativo d'incasso è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario o da altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità e contiene almeno:	Idem
a) l'indicazione del debitore;	Idem
b) l'ammontare della somma da riscuotere;	Idem
c) la causale;	Idem
d) gli eventuali vincoli di destinazione delle somme;	d) gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
e) l'indicazione della risorsa o del capitolo di bilancio cui è riferita l'entrata, distintamente per residui o competenza;	e) l'indicazione del titolo e della tipologia, distintamente per residui o competenza;
f) la codifica;	f) la codifica di bilancio;
g) il numero progressivo;	Idem
h) l'esercizio finanziario e la data di emissione.	Idem
	h-bis) la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
	h-ter) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118,
4. Il tesoriere deve accettare, senza pregiudizio per i diritti dell'ente, la riscossione di ogni somma, versata in favore dell'ente, anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne dà immediata comunicazione all'ente, richiedendo la regolarizzazione.	4. Il tesoriere deve accettare, senza pregiudizio per i diritti dell'ente, la riscossione di ogni somma, versata in favore dell'ente, ivi comprese le entrate di cui al comma 4-ter, anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso. In tale ipotesi il tesoriere ne dà immediata comunicazione all'ente, richiedendo

	la regolarizzazione. L'ente procede alla regolarizzazione dell'incasso entro i successivi 60 giorni e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere.
	4-bis. Gli ordinativi di incasso che si riferiscono ad entrate di competenza dell'esercizio in corso sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Gli ordinativi di incasso, sia in conto competenza sia in conto residui, sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.
	4-ter. Gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa.
	4-quater. E' vietata l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alla partite di giro.
	4-quinquies. Gli ordinativi d'incasso non riscossi entro il termine dell'esercizio sono restituiti dal tesoriere all'ente per l'annullamento e la successiva emissione nell'esercizio successivo in conto residui.
	4-sexies. I codici di cui al comma 3, lettera h-ter) possono essere applicati all'ordinativo di incasso a decorrere dal 1° gennaio 2016.
<b>181. Versamento.</b>	<b>181. Versamento.</b>
1. Il versamento costituisce l'ultima fase dell'entrata, consistente nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell'ente.	Idem
2. Gli incaricati della riscossione, interni ed esterni, versano al tesoriere le somme riscosse nei termini e nei modi fissati dalle disposizioni vigenti e da eventuali accordi convenzionali, salvo quelli a cui si applicano gli <i>articoli</i>	Idem

22 e seguenti del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.	
3. Gli incaricati interni, designati con provvedimento formale dell'amministrazione, versano le somme riscosse presso la tesoreria dell'ente con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità.	3. Gli incaricati interni, designati con provvedimento formale dell'amministrazione, versano le somme riscosse presso la tesoreria dell'ente con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità, non superiore ai quindici giorni lavorativi.
<b>Capo II - Spese</b>	<b>Capo II - Spese</b>
<b>182. Fasi della spesa.</b>	<b>Idem</b>
1. Le fasi di gestione della spesa sono l'impegno, la liquidazione, l'ordinazione ed il pagamento.	Idem
<b>183. Impegno di spesa.</b>	<b>183. Impegno di spesa</b>
1. L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.	1. L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e la relativa scadenza e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151.
2. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:	2. Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, è costituito impegno sui relativi stanziamenti per le spese dovute:
a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi;	a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi
b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori;	b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori, nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato;

<p>c) per le spese dovute nell'esercizio in base a contratti o disposizioni di legge.</p>	<p>c) per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.</p>
<p>3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Quando la prenotazione di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.</p>	<p>3. Durante la gestione possono anche essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dall'ente l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economia della previsione di bilancio alla quale erano riferiti, concorrendo alla determinazione del risultato contabile di amministrazione di cui all'articolo 186. Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.</p>
<p>4. Costituiscono inoltre economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.</p>	<p>Idem</p>
<p>5. Le spese in conto capitale si considerano impegnate ove sono finanziate nei seguenti modi:</p>	<p>5. Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità</p>

	<p>previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.</p>
<p>a) con l'assunzione di mutui a specifica destinazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del mutuo, contratto o già concesso, e del relativo prefinanziamento accertato in entrata;</p>	<p>abrogato</p>
<p>b) con quota dell'avanzo di amministrazione si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare dell'avanzo di amministrazione accertato;</p>	<p>abrogato</p>
<p>c) con l'emissione di prestiti obbligazionari si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare del prestito sottoscritto;</p>	<p>abrogato</p>
<p>c-bis) con aperture di credito si considerano impegnate all'atto della stipula del contratto e per l'ammontare dell'importo del progetto o dei progetti, definitivi o esecutivi finanziati;</p>	<p>abrogato</p>
<p>d) con entrate proprie si considerano impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.</p>	<p>abrogato</p>
<p>Si considerano, altresì, impegnati gli stanziamenti per spese correnti e per spese di investimento correlati ad accertamenti di entrate aventi destinazione vincolata per legge.</p>	<p>abrogato</p>
<p>6. Possono essere assunti impegni di spesa sugli esercizi successivi, compresi nel bilancio pluriennale, nel limite delle previsioni nello stesso comprese.</p>	<p>6. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:</p> <p>c) sugli esercizi successivi a quello</p>

	<p>in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;</p> <p>d) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.”</p> <p>Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione.</p>
<p>7. Per le spese che per la loro particolare natura hanno durata superiore a quella del bilancio pluriennale e per quelle determinate che iniziano dopo il periodo considerato dal bilancio pluriennale si tiene conto nella formazione dei bilanci seguenti degli impegni relativi, rispettivamente, al periodo residuale ed al periodo successivo.</p>	<p>7 I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.</p>
<p>8. Gli atti di cui ai commi 3, 5 e 6 sono trasmessi in copia al servizio finanziario dell'ente, nel termine e con le modalità previste dal regolamento di contabilità.</p>	<p>8. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità</p>

	disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.
9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno. A tali atti, da definire «determinazioni» e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui all'articolo 151, comma 4.	9. Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali i responsabili dei servizi assumono atti di impegno nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e integrazioni. A tali atti, da definire «determinazioni» e da classificarsi con sistemi di raccolta che individuano la cronologia degli atti e l'ufficio di provenienza, si applicano, in via preventiva, le procedure di cui ai commi 7 e 8.
	9-bis. Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
<b>184. Liquidazione della spesa.</b>	Idem
1. La liquidazione costituisce la successiva fase del procedimento di spesa attraverso la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.	
2. La liquidazione compete all'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa ed è disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore, a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e	

<p>qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite.</p>	
<p>3. L'atto di liquidazione, sottoscritto dal responsabile del servizio proponente, con tutti i relativi documenti giustificativi ed i riferimenti contabili è trasmesso al servizio finanziario per i conseguenti adempimenti.</p>	
<p>4. Il servizio finanziario effettua, secondo i principi e le procedure della contabilità pubblica, i controlli e riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione.</p>	
<p><b>185. Ordinazione e pagamento.</b></p>	<p><b>185. Ordinazione e pagamento</b></p>
<p>1. L'ordinazione consiste nella disposizione impartita, mediante il mandato di pagamento, al tesoriere dell'ente locale di provvedere al pagamento delle spese.</p>	<p>1. Gli ordinativi di pagamento sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa, salvo i pagamenti riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria, i servizi per conto terzi e le partite di giro.</p>
<p>2. Il mandato di pagamento è sottoscritto dal dipendente dell'ente individuato dal regolamento di contabilità nel rispetto delle leggi vigenti e contiene almeno i seguenti elementi:</p>	<p>2. Idem</p>
<p>a) il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;</p>	<p>Idem</p>
<p>b) la data di emissione;</p>	<p>Idem</p>
<p>c) l'intervento o il capitolo per i servizi per conto di terzi sul quale la spesa è allocata e la relativa disponibilità, distintamente per competenza o residui;</p>	<p>c) l'indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa e la relativa disponibilità, distintamente per residui o competenza e cassa;</p>
<p>d) la codifica;</p>	<p>d) la codifica di bilancio;</p>
<p>e) l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché, ove richiesto, il relativo codice fiscale o la partita IVA;</p>	<p>e) l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché il relativo codice fiscale o la partita IVA;</p>
<p>f) l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;</p>	<p>Idem</p>

g) la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa;	Idem
h) le eventuali modalità agevolative di pagamento se richieste dal creditore;	Idem
i) il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione;	i) il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti.
	i-bis) la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
	i-ter) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;
	i-quater) l'identificazione delle spese non soggette al controllo dei dodicesimi di cui all'articolo 163, comma 5, in caso di esercizio provvisorio.
3. Il mandato di pagamento è controllato, per quanto attiene alla sussistenza dell'impegno e della liquidazione, dal servizio finanziario, che provvede altresì alle operazioni di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere.	3. Il mandato di pagamento è controllato per quanto attiene alla sussistenza dell'impegno e della liquidazione e al rispetto dell'autorizzazione di cassa, dal servizio finanziario, che provvede altresì alle operazioni di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere.
4. Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento, e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. Entro quindici giorni e comunque entro il termine del mese in corso l'ente locale emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione.	4. Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento, e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. Entro trenta giorni l'ente locale emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione imputandolo contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha effettuato il pagamento, anche se la relativa comunicazione è pervenuta all'ente nell'esercizio successivo.
	4-bis. I codici di cui al comma 2, lettera l) possono essere applicati al mandato a decorrere dal 1° gennaio

	2016.
<b>Capo III - Risultato di amministrazione e residui</b>	
<b>186. Risultato contabile di amministrazione.</b>	<b>186. Risultato contabile di amministrazione.</b>
1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.	1. Il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.
	1-bis In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.
<b>187. Avanzo di amministrazione.</b>	<b>187. Composizione del risultato di amministrazione.</b>
1. L'avanzo di amministrazione è distinto in fondi non vincolati, fondi vincolati, fondi per finanziamento spese in conto capitale e fondi di ammortamento.	1. Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli

	<p>accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'articolo 188.</p>
<p>2. L'eventuale avanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, può essere utilizzato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) per il reinvestimento delle quote accantonate per ammortamento, provvedendo, ove l'avanzo non sia sufficiente, ad applicare nella parte passiva del bilancio un importo pari alla differenza;</li> <li>b) per la copertura dei debiti fuori bilancio riconoscibili a norma dell'articolo 194 e per l'estinzione anticipata di prestiti;</li> <li>c) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari, per il finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive in qualsiasi periodo dell'esercizio e per le altre spese correnti solo in sede di assestamento;</li> <li>d) per il finanziamento di spese di investimento (375).</li> </ul>	<p>2. La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi dell'articolo 186 e quantificato ai sensi del comma 1, può essere utilizzato con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;</li> <li>b) per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;</li> <li>c) per il finanziamento di spese di investimento;</li> <li>d) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;</li> <li>e) per l'estinzione anticipata dei prestiti.</li> </ul> <p>Resta salva la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata" in occasione dell'approvazione del rendiconto, a seguito della definizione della quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel</p>

	<p>bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.</p>
<p>3. Nel corso dell'esercizio al bilancio di previsione può essere applicato, con delibera di variazione, l'avanzo di amministrazione presunto derivante dall'esercizio immediatamente precedente con la finalizzazione di cui alle lettere a), b) e c) del comma 2. Per tali fondi l'attivazione delle spese può avvenire solo dopo l'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, con eccezione dei fondi, contenuti nell'avanzo, aventi specifica destinazione e derivanti da accantonamenti effettuati con l'ultimo consuntivo approvato, i quali possono essere immediatamente attivati.</p>	<p>3. Le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, secondo le modalità individuate al comma 3-quinquies.</p>
<p>3-bis. L'avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'articolo 193.</p>	<p>3-bis. Idem</p>
	<p>3-ter. Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;</li> <li>b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il</li> </ul>

	<p>finanziamento di investimenti determinati;</p> <p>c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;</p> <p>d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'articolo 193.</p> <p>L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.</p>
	<p>3-quater Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 3, entro il 31 gennaio la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate e approva 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. Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo</p>

	<p>applicato al bilancio di previsione l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.</p>
	<p>3-quinquies. Le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, sono effettuate solo dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 3-quater. Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario. In caso di esercizio provvisorio tali variazioni sono di competenza della Giunta.</p>
	<p>3-sexies .Le quote del risultato presunto derivante dall'esercizio precedente costituite dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio, se la verifica di cui al comma 3-quater e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo 11, comma 4, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n., e successive modificazioni, sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.</p>

<p><b>188. Disavanzo di amministrazione.</b></p> <p>1. L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è applicato al bilancio di previsione nei modi e nei termini di cui all'articolo 193, in aggiunta alle quote di ammortamento accantonate e non disponibili nel risultato contabile di amministrazione.</p>	<p><b>188. Disavanzo di amministrazione.</b></p> <p>1. L'eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori. Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ai fini del rientro, in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, contestualmente, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. La deliberazione, contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del</p>
---	---

	<p>piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.</p>
	<p>1-bis. L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto accertato ai sensi dell'articolo 186, comma 1-bis, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità previste al comma 1. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede all'adeguamento delle iniziative assunte ai sensi del presente comma.</p>
	<p>1-ter. A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto nell'ambito delle attività previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 187, comma 3, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio la gestione prosegue secondo le modalità previste dall'articolo 163, comma 3.</p>
	<p>1-quater. Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio ancorchè da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.</p>

<b>189. Residui attivi.</b>	<b>189. Residui attivi.</b>
1. Costituiscono residui attivi le somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio.	Idem
2. Sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'ente locale creditore della correlativa entrata nonché le somme derivanti dalla stipulazione di contratti di apertura di credito.	2. Sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'ente locale creditore della correlativa entrata, esigibile nell'esercizio, secondo i principi applicati della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni .
3. Alla chiusura dell'esercizio costituiscono residui attivi le somme derivanti da mutui per i quali è intervenuta la concessione definitiva da parte della Cassa depositi e prestiti o degli Istituti di previdenza ovvero la stipulazione del contratto per i mutui concessi da altri Istituti di credito.	3. Alla chiusura dell'esercizio le somme rese disponibili dalla Cassa depositi e prestiti a titolo di finanziamento e non ancora prelevate dall'ente costituiscono residui attivi a valere dell'entrata classificata come prelievi da depositi bancari, nell'ambito del titolo Entrate da riduzione di attività finanziarie, tipologia Altre entrate per riduzione di attività finanziarie.
4. Le somme iscritte tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.	4. Le somme iscritte tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori entrate rispetto alle previsioni e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.
<b>190. Residui passivi.</b>	<b>Idem</b>
1. Costituiscono residui passivi le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio.	
2. È vietata la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate ai sensi dell'articolo 183.	
3. Le somme non impegnate entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.	
<b>Capo IV - Principi di gestione e controllo di gestione</b>	<b>Capo IV - Principi di gestione e controllo di gestione</b>

<p><b>191. Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese.</b></p>	
<p>1. Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'articolo 153, comma 5. Il responsabile del servizio, conseguita l'esecutività del provvedimento di spesa, comunica al terzo interessato l'impegno e la copertura finanziaria, contestualmente all'ordinazione della prestazione, con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. Fermo restando quanto disposto al comma 4, il terzo interessato, in mancanza della comunicazione, ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengano comunicati.</p>	<p>1. Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'articolo 153, comma 5. Nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad altre amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa, comunica al destinatario le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. Fermo restando quanto disposto al comma 4, il terzo interessato, in mancanza della comunicazione, ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengano comunicati.</p>
<p>2. Per le spese previste dai regolamenti economici l'ordinazione fatta a terzi contiene il riferimento agli stessi regolamenti, all'intervento o capitolo di bilancio ed all'impegno.</p>	<p>2. Per le spese previste dai regolamenti economici l'ordinazione fatta a terzi contiene il riferimento agli stessi regolamenti, alla missione e al programma di bilancio e al relativo capitolo di spesa del piano esecutivo di gestione ed all'impegno.</p>

<p>3. Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare.</p>	<p>Idem</p>
<p>4. Nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei commi 1, 2 e 3, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni.</p>	<p>Idem</p>
<p>5. Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, disavanzo di amministrazione ovvero indichino debiti fuori bilancio per i quali non sono stati validamente adottati i provvedimenti di cui all'articolo 193, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.</p>	<p>5. Il regolamento di contabilità dell'ente disciplina le modalità attraverso le quali le fatture o i documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione di beni, lo stato di avanzamento di lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente ed, entro 10 giorni, annotate nel registro delle fatture ricevute. Per il protocollo di tali documenti è istituito un registro unico, ed è esclusa la possibilità di ricorrere a protocolli di settore o di reparto. Nel registro delle fatture</p>

	<p>ricevute è annotato:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. il numero di protocollo in entrata;</li> <li>b. la data di emissione della fattura o del documento contabile equivalente;</li> <li>c. il nome del creditore;</li> <li>d. l'oggetto della fornitura;</li> <li>e. l'importo totale, al lordo di IVA e di eventuali altri oneri e spese indicati;</li> <li>f. gli estremi dell'impegno indicato nella fattura o nel documento contabile ai sensi di quanto previsto nel comma 1;</li> <li>g. se la spesa è rilevante o meno ai fini IVA.</li> <li>h. e qualsiasi altra informazione che si ritiene necessaria.</li> </ul>
<b>192. Determinazioni a contrattare e relative procedure.</b>	Idem
1. La stipulazione dei contratti deve essere preceduta da apposita determinazione del responsabile del procedimento di spesa indicante:	
a) il fine che con il contratto si intende perseguire;	
b) l'oggetto del contratto, la sua forma e le clausole ritenute essenziali;	
c) le modalità di scelta del contraente ammesse dalle disposizioni vigenti in materia di contratti delle pubbliche amministrazioni e le ragioni che ne sono alla base.	

<p>2. Si applicano, in ogni caso, le procedure previste dalla normativa della Unione europea recepita o comunque vigente nell'ordinamento giuridico italiano.</p>	
<p><b>193. Salvaguardia degli equilibri di bilancio. (aggiornato alla L228/2012)</b></p>	<p><b>193. Salvaguardia degli equilibri di bilancio. (aggiornato alla L228/2012)</b></p>
<p>1. Gli enti locali rispettano durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal presente testo unico.</p>	<p>1. Gli enti locali garantiscono durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal presente testo unico, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'articolo 162, comma 6.</p>
<p>2. Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. In tale sede l'organo consiliare dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta contestualmente i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194, per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto approvato e, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio della gestione di competenza ovvero della gestione dei residui, adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio. La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo.</p>	<p>2. Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;</li> <li>b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194;</li> <li>c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.</li> </ul> <p>La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo.</p>

<p>3. Ai fini del comma 2 possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi tutte le entrate e le disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili con riferimento a squilibri di parte capitale. Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2.</p>	<p>3 Ai fini del comma 2, fermo restando quanto stabilito dall'articolo 194, comma 2, possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione. Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di cui al comma 2.</p>
<p>4. La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti dal presente articolo è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141, con applicazione della procedura prevista dal comma 2 del medesimo articolo.</p>	<p>Idem</p>
<p><b>194. Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio.</b></p>	<p>Idem</p>
<p>1. Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:</p>	
<p>a) sentenze esecutive;</p>	
<p>b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;</p>	

c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;	
d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;	
e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza (386).	
2. Per il pagamento l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori.	
3. Per il finanziamento delle spese suddette, ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'articolo 193, comma 3, l'ente locale può far ricorso a mutui ai sensi degli articoli 202 e seguenti. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità di utilizzare altre risorse <sup>(387)</sup> .	
<b>195. Utilizzo di entrate a specifica destinazione.</b>	<b>195. Utilizzo di entrate vincolate</b>
1. Gli enti locali, ad eccezione degli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3, possono disporre l'utilizzo, in termini di cassa, di entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti, anche se provenienti dall'assunzione di mutui con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di	1. Gli enti locali, ad eccezione degli enti in stato di dissesto finanziario sino all'emanazione del decreto di cui all'articolo 261, comma 3, possono 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

tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222.	e prestiti, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222. I movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'articolo 180, comma 3, sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria.
2. L'utilizzo di somme a specifica destinazione presuppone l'adozione della deliberazione della Giunta relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222, comma 1, e viene deliberato in termini generali all'inizio di ciascun esercizio ed è attivato dal tesoriere su specifiche richieste del servizio finanziario dell'ente.	2. L'utilizzo di entrate vincolate presuppone l'adozione della deliberazione della Giunta relativa all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222, comma 1, e viene deliberato in termini generali all'inizio di ciascun esercizio, ed è attivato dall'ente con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile.
3. Il ricorso all'utilizzo delle somme a specifica destinazione, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2, vincola una quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria. Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti.	3. Il ricorso all'utilizzo delle entrate vincolate, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2, vincola una quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria. Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti. La ricostituzione dei vincoli è perfezionata con l'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile.
4. Gli enti locali che hanno deliberato alienazioni del patrimonio ai sensi dell'articolo 193 possono, nelle more del perfezionamento di tali atti, utilizzare in termini di cassa le somme a specifica destinazione, fatta eccezione per i trasferimenti di enti del settore pubblico allargato e del ricavato dei mutui e dei prestiti, con obbligo di reintegrare le somme vincolate con il ricavato delle alienazioni.	4. Gli enti locali che hanno deliberato alienazioni del patrimonio ai sensi dell'articolo 193 possono, nelle more del perfezionamento di tali atti, utilizzare in termini di cassa le entrate vincolate, fatta eccezione per i trasferimenti di enti del settore pubblico allargato e del ricavato dei mutui e dei prestiti, con obbligo di reintegrare le somme vincolate con il ricavato delle alienazioni.
<b>196. Controllo di gestione.</b>	Idem

<p>1. Al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa, gli enti locali applicano il controllo di gestione secondo le modalità stabilite dal presente titolo, dai propri statuti e regolamenti di contabilità.</p>	
<p>2. Il controllo di gestione è la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi.</p>	
<p><b>197. Modalità del controllo di gestione.</b></p>	<p>Idem</p>
<p>1. Il controllo di gestione, di cui all'articolo 147, comma 1 lettera b), ha per oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale delle province, dei comuni, delle comunità montane, delle unioni dei comuni e delle città metropolitane ed è svolto con una cadenza periodica definita dal regolamento di contabilità dell'ente.</p>	
<p>2. Il controllo di gestione si articola almeno in tre fasi:</p>	
<p>a) predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi;</p>	<p>a) predisposizione del piano esecutivo di gestione;</p>
<p>b) rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché rilevazione dei risultati raggiunti;</p>	
<p>c) valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.</p>	
<p>3. Il controllo di gestione è svolto in riferimento ai singoli servizi e centri di costo, ove previsti, verificando in maniera complessiva e per ciascun servizio i mezzi finanziari acquisiti, i costi dei singoli fattori produttivi, i</p>	

risultati qualitativi e quantitativi ottenuti e, per i servizi a carattere produttivo, i ricavi.	
4. La verifica dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità dell'azione amministrativa è svolta rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai dati risultanti dal rapporto annuale sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali di cui all'articolo 228, comma 7.	
<b>198. Referto del controllo di gestione.</b>	Idem
1. La struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione fornisce le conclusioni del predetto controllo agli amministratori ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati ed ai responsabili dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare l'andamento della gestione dei servizi di cui sono responsabili.	
<b>198-bis. Comunicazione del referto.</b>	Idem
1. Nell'ambito dei sistemi di controllo di gestione di cui agli articoli 196, 197 e 198, la struttura operativa alla quale è assegnata la funzione del controllo di gestione fornisce la conclusione del predetto controllo, oltre che agli amministratori ed ai responsabili dei servizi ai sensi di quanto previsto dall'articolo 198, anche alla Corte dei conti (393).	
<b>TITOLO IV</b>	
<b>Investimenti</b>	
<b>Capo I - Principi generali</b>	
<b>199. Fonti di finanziamento.</b>	Idem
1. Per l'attivazione degli investimenti gli enti locali possono utilizzare:	
a) entrate correnti destinate per legge	

agli investimenti;	
b) avanzi di bilancio, costituiti da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti;	b) avanzo di parte corrente del bilancio costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti;
c) entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;	c) entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni
d) entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle Regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali;	
e) avanzo di amministrazione, nelle forme disciplinate dall'articolo 187;	
f) mutui passivi;	
g) <i>altre forme di ricorso al mercato finanziario consentite dalla legge.</i>	
	1-bis. Le entrate di cui al comma 1, lettere a), c), d) ed f) sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente.
<b>200. Programmazione degli investimenti.</b>	<b>200. Gli investimenti.</b>
1. Per tutti gli investimenti degli enti locali, comunque finanziati, l'organo deliberante, nell'approvare il progetto od il piano esecutivo dell'investimento, dà atto della copertura delle maggiori spese derivanti dallo stesso nel bilancio pluriennale originario, eventualmente modificato dall'organo consiliare, ed assume impegno di inserire nei bilanci pluriennali successivi le ulteriori o maggiori previsioni di spesa relative ad esercizi futuri, delle quali è redatto apposito elenco.	1. Per tutti gli investimenti degli enti locali, comunque finanziati, l'organo deliberante, nell'approvare il progetto od il piano esecutivo dell'investimento, dà atto della copertura delle maggiori spese derivanti dallo stesso nel bilancio di previsione ed assume impegno di inserire nei bilanci successivi le ulteriori o maggiori previsioni di spesa relative ad esercizi futuri, delle quali è redatto apposito elenco.
	1-bis. La copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi è costituita: a) da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di

	<p>gestione, confluite nel fondo pluriennale vincolato accantonato per gli esercizi successivi;</p> <p>b) da risorse accertate esigibili negli esercizi successivi, la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione;</p> <p>c) dall'utilizzo del risultato di amministrazione nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 187. Il risultato di amministrazione può confluire nel fondo pluriennale vincolato accantonato per gli esercizi successivi.</p>
	<p>1-ter .Per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto, al momento dell'attivazione del primo impegno, di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento , anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.</p>
<p><b>201. Finanziamento di opere pubbliche e piano economico-finanziario.</b></p>	<p>Idem</p>
<p>1. Gli enti locali e le aziende speciali sono autorizzate ad assumere mutui, anche se assistiti da contributi dello Stato o delle regioni, per il finanziamento di opere pubbliche destinate all'esercizio di servizi pubblici, soltanto se i contratti di appalto sono realizzati sulla base di progetti «chiavi in mano» ed a prezzo</p>	<p>1. Gli enti locali e le aziende speciali sono autorizzate, nel rispetto dei limiti imposti dall'ordinamento alla possibilità di indebitamento, ad assumere mutui, anche se assistiti da contributi dello Stato o delle regioni, per il finanziamento di opere pubbliche destinate all'esercizio di servizi pubblici, soltanto se i contratti</p>

non modificabile in aumento, con procedura di evidenza pubblica e con esclusione della trattativa privata.	di appalto sono realizzati sulla base di progetti «chiavi in mano» ed a prezzo non modificabile in aumento, con procedura di evidenza pubblica e con esclusione della trattativa privata.
2. Per le nuove opere di cui al comma 1 il cui progetto generale comporti una spesa superiore al miliardo di lire, gli enti di cui al comma 1 approvano un piano economico-finanziario diretto ad accertare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, anche in relazione agli introiti previsti ed al fine della determinazione delle tariffe.	2. Per le nuove opere di cui al comma 1 il cui progetto generale comporti una spesa superiore a cinquecentomila euro, gli enti di cui al comma 1 approvano un piano economico-finanziario diretto ad accertare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione, anche in relazione agli introiti previsti ed al fine della determinazione delle tariffe.
3. [Il piano economico-finanziario deve essere preventivamente assentito da una banca scelta tra gli istituti indicati con decreto emanato dal Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica] ( <i>Comma abrogato dall'art. 1, D.L. 27 dicembre 2000, n. 392, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione</i> ).	
4. Le tariffe dei servizi pubblici di cui al comma 1 sono determinati in base ai seguenti criteri:	
a) la corrispondenza tra costi e ricavi in modo da assicurare la integrale copertura dei costi, ivi compresi gli oneri di ammortamento tecnico finanziario;	
b) l'equilibrato rapporto tra i finanziamenti raccolti ed il capitale investito;	
c) l'entità dei costi di gestione delle opere, tenendo conto anche degli investimenti e della qualità del servizio.	
<b>Capo II - Fonti di finanziamento mediante indebitamento</b>	
<b>202. Ricorso all'indebitamento.</b>	Idem
1. Il ricorso all'indebitamento da parte degli enti locali è ammesso esclusivamente nelle forme previste dalle leggi vigenti in materia e per la realizzazione degli investimenti. Può essere fatto ricorso a mutui passivi per il finanziamento dei debiti fuori bilancio	

di cui all'articolo 194 e per altre destinazioni di legge.	
2. Le relative entrate hanno destinazione vincolata.	
<b>203. Attivazione delle fonti di finanziamento derivanti dal ricorso all'indebitamento.</b>	
1. Il ricorso all'indebitamento è possibile solo se sussistono le seguenti condizioni:	
a) avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento;	
b) avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono incluse le relative previsioni.	b) avvenuta deliberazione del bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti.
2. Ove nel corso dell'esercizio si renda necessario attuare nuovi investimenti o variare quelli già in atto, l'organo consiliare adotta apposita variazione al bilancio annuale, fermo restando l'adempimento degli obblighi di cui al comma 1. Contestualmente modifica il bilancio pluriennale e la relazione previsionale e programmatica per la copertura degli oneri derivanti dall'indebitamento e per la copertura delle spese di gestione.	2. Ove nel corso dell'esercizio si renda necessario attuare nuovi investimenti o variare quelli già in atto, l'organo consiliare adotta apposita variazione al bilancio di previsione, fermo restando l'adempimento degli obblighi di cui al comma 1. Contestualmente adegua il documento unico di programmazione e di conseguenza le previsioni del bilancio degli esercizi successivi per la copertura degli oneri derivanti dall'indebitamento e per la copertura delle spese di gestione
<b>204. Regole particolari per l'assunzione di mutui.</b>	

<p>1. Oltre al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 203, l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate ed a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 12 per cento per l'anno 2011, l'8 per cento per l'anno 2012, il 6 per cento per l'anno 2013 e il 4 per cento a decorrere dall'anno 2014 delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui. Per le comunità montane si fa riferimento ai primi due titoli delle entrate. Per gli enti locali di nuova istituzione si fa riferimento, per i primi due anni, ai corrispondenti dati finanziari del bilancio di previsione.</p>	<p>1. Oltre al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 203, l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate ed a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 12 per cento per l'anno 2011, l'8 per cento per l'anno 2012, il 6 per cento per l'anno 2013 e il 4 per cento a decorrere dall'anno 2014 delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui. Per gli enti locali di nuova istituzione si fa riferimento, per i primi due anni, ai corrispondenti dati finanziari del bilancio di previsione. Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito</p>
<p>2. I contratti di mutuo con enti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, dall'Istituto nazionale di previdenza per i dipendenti dell'amministrazione pubblica e dall'Istituto per il credito sportivo, devono, a pena di nullità, essere stipulati in forma pubblica e contenere le seguenti clausole e condizioni:</p>	<p>I contratti di mutuo con enti diversi dalla Cassa depositi e prestiti e dall'Istituto per il credito sportivo, devono, a pena di nullità, essere stipulati in forma pubblica e contenere le seguenti clausole e condizioni:</p>
<p>a) l'ammortamento non può avere durata inferiore ai cinque anni ;</p>	<p>idem</p>

<p>b) la decorrenza dell'ammortamento deve essere fissata al 1° gennaio dell'anno successivo a quello della stipula del contratto. In alternativa, la decorrenza dell'ammortamento può essere posticipata al 1° luglio seguente o al 1° gennaio dell'anno successivo e, per i contratti stipulati nel primo semestre dell'anno, può essere anticipata al 1° luglio dello stesso anno;</p>	
<p>c) la rata di ammortamento deve essere comprensiva, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;</p>	
<p>d) unitamente alla prima rata di ammortamento del mutuo cui si riferiscono devono essere corrisposti gli eventuali interessi di preammortamento, gravati degli ulteriori interessi, al medesimo tasso, decorrenti dalla data di inizio dell'ammortamento e sino alla scadenza della prima rata. Qualora l'ammortamento del mutuo decorra dal primo gennaio del secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta la stipula del contratto, gli interessi di preammortamento sono calcolati allo stesso tasso del mutuo dalla data di valuta della somministrazione al 31 dicembre successivo e dovranno essere versati dall'ente mutuatario con la medesima valuta 31 dicembre successivo;</p>	
<p>e) deve essere indicata la natura della spesa da finanziare con il mutuo e, ove necessario, avuto riguardo alla tipologia dell'investimento, dato atto dell'intervenuta approvazione del progetto definitivo o esecutivo, secondo le norme vigenti;</p>	
<p>f) deve essere rispettata la misura massima del tasso di interesse applicabile ai mutui, determinato periodicamente dal Ministro del tesoro, bilancio e programmazione economica con proprio decreto.</p>	<p>f) deve essere rispettata la misura massima del tasso di interesse applicabile ai mutui, determinato periodicamente dal Ministro dell'economia e delle finanze con proprio decreto.</p>
<p>2-bis. Le disposizioni del comma 2 si applicano, ove compatibili, alle altre forme di indebitamento cui l'ente locale acceda.</p>	

<p>3. L'ente mutuatario utilizza il ricavato del mutuo sulla base dei documenti giustificativi della spesa ovvero sulla base di stati di avanzamento dei lavori. Ai relativi titoli di spesa è data esecuzione dai tesoreri solo se corredati di una dichiarazione dell'ente locale che attesti il rispetto delle predette modalità di utilizzo .</p>	<p>3. L'ente mutuatario utilizza il ricavato del mutuo sulla base dei documenti giustificativi della spesa ovvero sulla base di stati di avanzamento dei lavori.</p>
<p><b>205. Attivazione di prestiti obbligazionari.</b></p>	<p>Idem</p>
<p>1. Gli enti locali sono autorizzati ad attivare prestiti obbligazionari nelle forme consentite dalla legge.</p>	
<p><b>205-bis. Contrazione di aperture di credito.</b></p>	<p>Idem</p>
<p>1. Gli enti locali sono autorizzati a contrarre aperture di credito nel rispetto della disciplina di cui al presente articolo.</p>	
<p>2. L'utilizzo del ricavato dell'operazione è sottoposto alla disciplina di cui all'articolo 204, comma 3.</p>	
<p>3. I contratti di apertura di credito devono, a pena di nullità, essere stipulati in forma pubblica e contenere le seguenti clausole e condizioni:</p>	
<p>a) la banca è tenuta ad effettuare erogazioni, totali o parziali, dell'importo del contratto in base alle richieste di volta in volta inoltrate dall'ente e previo rilascio da parte di quest'ultimo delle relative delegazioni di pagamento ai sensi dell'articolo 206. L'erogazione dell'intero importo messo a disposizione al momento della contrazione dell'apertura di credito ha luogo nel termine massimo di tre anni, ferma restando la possibilità per l'ente locale di disciplinare contrattualmente le condizioni economiche di un eventuale utilizzo parziale;</p>	<p>a) la banca è tenuta ad effettuare erogazioni, totali o parziali, dell'importo del contratto in base alle richieste di volta in volta inoltrate dall'ente e previo rilascio da parte di quest'ultimo delle relative delegazioni di pagamento ai sensi dell'articolo 206.</p>
<p>b) gli interessi sulle aperture di credito devono riferirsi ai soli importi erogati. L'ammortamento di tali importi deve avere una durata non inferiore a cinque anni con decorrenza dal 1° gennaio o dal 1° luglio successivi alla data dell'erogazione;</p>	

c) le rate di ammortamento devono essere comprensive, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;	
d) unitamente alla prima rata di ammortamento delle somme erogate devono essere corrisposti gli eventuali interessi di preammortamento, gravati degli ulteriori interessi decorrenti dalla data di inizio dell'ammortamento e sino alla scadenza della prima rata;	
e) deve essere indicata la natura delle spese da finanziare e, ove necessario, avuto riguardo alla tipologia dell'investimento, dato atto dell'intervenuta approvazione del progetto o dei progetti definitivi o esecutivi, secondo le norme vigenti;	
f) deve essere rispettata la misura massima di tasso applicabile alle aperture di credito i cui criteri di determinazione sono demandati ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno.	
	3-bis Il contratto di cui al comma 3 può prevedere l'erogazione dei singoli tiraggi sulla base di scritture private ovvero a di atti di quietanza, fermo restando, al termine di periodi di tempo contrattualmente predeterminati, la formalizzazione dell'insieme dei tiraggi effettuati con unico atto pubblico.
4. Le aperture di credito sono soggette, al pari delle altre forme di indebitamento, al monitoraggio di cui all' <i>articolo 41 della legge 28 dicembre 2001, n. 448</i> , nei termini e nelle modalità previsti dal relativo regolamento di attuazione, di cui al <i>D.M. 1° dicembre 2003, n. 389</i> del Ministro dell'economia e delle finanze.	
<b>Capo III - Garanzie per mutui e prestiti</b>	
<b>206. Delegazione di pagamento.</b>	

<p>1. Quale garanzia del pagamento delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti gli enti locali possono rilasciare delegazione di pagamento a valere sulle entrate afferenti ai primi tre titoli del bilancio annuale. Per le comunità montane il riferimento va fatto ai primi due titoli dell'entrata.</p>	<p>1. Quale garanzia del pagamento delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti gli enti locali possono rilasciare delegazione di pagamento a valere sulle entrate afferenti ai primi tre titoli del bilancio di previsione.</p>
<p>2. L'atto di delega, non soggetto ad accettazione, è notificato al tesoriere da parte dell'ente locale e costituisce titolo esecutivo.</p>	
<p><b>207. Fideiussione.</b></p>	<p>Idem</p>
<p>1. I comuni, le province e le città metropolitane possono rilasciare a mezzo di deliberazione consiliare garanzia fideiussoria per l'assunzione di mutui destinati ad investimenti e per altre operazioni di indebitamento da parte di aziende da essi dipendenti, da consorzi cui partecipano nonché dalle comunità montane di cui fanno parte.</p>	<p>1. I comuni, le province e le città metropolitane possono rilasciare a mezzo di deliberazione consiliare garanzia fideiussoria per l'assunzione di mutui destinati ad investimenti e per altre operazioni di indebitamento da parte di aziende da essi dipendenti, da consorzi cui partecipano nonché dalle comunità montane di cui fanno parte, che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, come definiti dall'articolo 3, comma 18, lettere g) ed h), della legge 24 dicembre 2003, n. 350.</p>
<p>1-bis. A fronte di operazioni di emissione di prestiti obbligazionari effettuate congiuntamente da più enti locali, gli enti capofila possono procedere al rilascio di garanzia fideiussoria riferita all'insieme delle operazioni stesse. Contestualmente gli altri enti emittenti rilasciano garanzia fideiussoria a favore dell'ente capofila in relazione alla quota parte dei prestiti di propria competenza. Ai fini dell'applicazione del comma 4, la garanzia prestata dall'ente capofila concorre alla formazione del limite di indebitamento solo per la quota parte dei prestiti obbligazionari di competenza dell'ente stesso.</p>	

<p>2. La garanzia fideiussoria può essere inoltre rilasciata a favore della società di capitali, costituite ai sensi dell'articolo 113, comma 1, lettera e), per l'assunzione di mutui destinati alla realizzazione delle opere di cui all'articolo 116, comma 1. In tali casi i comuni, le province e le città metropolitane rilasciano la fideiussione limitatamente alle rate di ammortamento da corrispondersi da parte della società sino al secondo esercizio finanziario successivo a quello dell'entrata in funzione dell'opera ed in misura non superiore alla propria quota percentuale di partecipazione alla società.</p>	
<p>3. La garanzia fideiussoria può essere rilasciata anche a favore di terzi per l'assunzione di mutui destinati alla realizzazione o alla ristrutturazione di opere a fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell'ente locale, purché siano sussistenti le seguenti condizioni:</p>	<p>3. La garanzia fideiussoria può essere rilasciata anche a favore di terzi che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, come definiti dall'articolo 3, comma 18, lettere g) ed h) della legge 24 dicembre 2003, n. 350, per l'assunzione di mutui destinati alla realizzazione o alla ristrutturazione di opere a fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell'ente locale, purché siano sussistenti le seguenti condizioni:</p>
<p>a) il progetto sia stato approvato dall'ente locale e sia stata stipulata una convenzione con il soggetto mutuatario che regoli la possibilità di utilizzo delle strutture in funzione delle esigenze della collettività locale;</p>	
<p>b) la struttura realizzata sia acquisita al patrimonio dell'ente al termine della concessione;</p>	
<p>c) la convenzione regoli i rapporti tra ente locale e mutuatario nel caso di rinuncia di questi alla realizzazione o ristrutturazione dell'opera.</p>	
<p>4. Gli interessi annuali relativi alle operazioni di indebitamento garantite con fideiussione concorrono alla formazione del limite di cui al comma 1 dell'articolo 204 e non possono impegnare più di un quinto di tale limite.</p>	
	<p>4-bis. Con il regolamento di contabilità l'ente può limitare la possibilità di rilasciare fideiussioni.</p>

<b>TITOLO V</b>	
<b>Tesoreria</b>	
<b>Capo I - Disposizioni generali</b>	
<b>208. Soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria.</b>	Idem
1. Gli enti locali hanno un servizio di tesoreria che può essere affidato:	Idem
a) per i comuni capoluoghi di provincia, le province, le città metropolitane, ad una banca autorizzata a svolgere l'attività di cui all' <i>articolo 10 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385</i> ;	Idem
b) per i comuni non capoluoghi di provincia, le comunità montane e le unioni di comuni, anche a società per azioni regolarmente costituite con capitale sociale interamente versato non inferiore a lire 1 miliardo, aventi per oggetto la gestione del servizio di tesoreria e la riscossione dei tributi degli enti locali e che alla data del 25 febbraio 1995, erano incaricate dello svolgimento del medesimo servizio a condizione che il capitale sociale risulti adeguato a quello minimo richiesto dalla normativa vigente per le banche di credito cooperativo;	b) per i comuni non capoluoghi di provincia, le comunità montane e le unioni di comuni, anche a società per azioni regolarmente costituite con capitale sociale interamente versato non inferiore a cinquecentomila euro, aventi per oggetto la gestione del servizio di tesoreria e la riscossione dei tributi degli enti locali e che alla data del 25 febbraio 1995, erano incaricate dello svolgimento del medesimo servizio a condizione che il capitale sociale risulti adeguato a quello minimo richiesto dalla normativa vigente per le banche di credito cooperativo;
c) altri soggetti abilitati per legge.	Idem
<b>209. Oggetto del servizio di tesoreria.</b>	Idem
1. Il servizio di tesoreria consiste nel complesso di operazioni legate alla gestione finanziaria dell'ente locale e finalizzate in particolare alla riscossione delle entrate, al pagamento delle spese, alla custodia di titoli e valori ed agli adempimenti connessi previsti dalla legge, dallo statuto, dai regolamenti dell'ente o da norme pattizie.	Idem
2. Il tesoriere esegue le operazioni di cui al comma 1 nel rispetto della legge 29 ottobre 1984, n. 720, e successive modificazioni.	Idem
3. Ogni deposito, comunque costituito, è intestato all'ente locale e viene gestito dal tesoriere.	Idem
	3-bis. 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.
<b>210. Affidamento del servizio di tesoreria.</b>	Idem
1. L'affidamento del servizio viene effettuato mediante le procedure ad evidenza pubblica stabilite nel regolamento di contabilità di ciascun ente, con modalità che rispettino i principi della concorrenza. Qualora ricorrano le condizioni di legge, l'ente può procedere, per non più di una volta, al rinnovo del contratto di tesoreria nei confronti del medesimo soggetto.	
2. Il rapporto viene regolato in base ad una convenzione deliberata dall'organo consiliare dell'ente.	
<i>2-bis.</i> La convenzione di cui al comma 2 può prevedere l'obbligo per il tesoriere di accettare, su apposita istanza del creditore, crediti pro soluto certificati dall'ente ai sensi del comma <i>3-bis</i> dell' <i>articolo 9 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185</i> , convertito, con modificazioni, dalla <i>legge 28 gennaio 2009, n. 2</i> .	
<b>211. Responsabilità del tesoriere.</b>	Idem
1. Per eventuali danni causati all'ente affidante o a terzi il tesoriere risponde con tutte le proprie attività e con il proprio patrimonio.	
2. Il tesoriere è responsabile di tutti i depositi, comunque costituiti, intestati all'ente.	
<b>212. Servizio di tesoreria svolto per più enti locali.</b>	Idem
1. I soggetti di cui all'articolo 208 che gestiscono il servizio di tesoreria per conto di più enti locali devono tenere contabilità distinte e separate per	

ciascuno di essi.	
<b>213. Gestione informatizzata del servizio di tesoreria.</b>	Idem
1. Qualora l'organizzazione dell'ente e del tesoriere lo consentano il servizio di tesoreria può essere gestito con modalità e criteri informatici e con l'uso di ordinativi di pagamento e di riscossione informatici, in luogo di quelli cartacei, le cui evidenze informatiche valgono a fini di documentazione, ivi compresa la resa del conto del tesoriere di cui all'articolo 226.	
2. La convenzione di tesoreria di cui all'articolo 210 può prevedere che la riscossione delle entrate e il pagamento delle spese possano essere effettuati, oltre che per contanti presso gli sportelli di tesoreria, anche con le modalità offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari.	
3. Gli incassi effettuati dal tesoriere mediante i servizi elettronici interbancari danno luogo al rilascio di quietanza o evidenza bancaria ad effetto liberatorio per il debitore; le somme rivenienti dai predetti incassi sono versate alle casse dell'ente, con rilascio della quietanza di cui all'articolo 214, non appena si rendono liquide ed esigibili in relazione ai servizi elettronici adottati e comunque nei tempi previsti nella predetta convenzione di tesoreria .	
<b>Capo II - Riscossione delle entrate</b>	
<b>214. Operazioni di riscossione.</b>	Idem
1. Per ogni somma riscossa il tesoriere rilascia quietanza, numerata in ordine cronologico per esercizio finanziario.	
<b>215. Procedure per la registrazione delle entrate.</b>	Idem

<p>1. Il regolamento di contabilità dell'ente stabilisce le procedure per la fornitura dei modelli e per la registrazione delle entrate; disciplina, altresì le modalità per la comunicazione delle operazioni di riscossione eseguite, nonché la relativa prova documentale.</p>	
	<p>1-bis. Il tesoriere non gestisce i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, inseriti nei campi liberi dell'ordinativo a disposizione dell'ente.</p>
<p><b>Capo III - Pagamento delle spese</b></p>	
<p><b>216. Condizioni di legittimità dei pagamenti effettuati dal tesoriere.</b></p>	<p><b>216. Condizioni di legittimità dei pagamenti effettuati dal tesoriere</b></p>
<p>1. I pagamenti possono avere luogo solo se i mandati risultano emessi entro i limiti dei rispettivi interventi stanziati in bilancio o dei capitoli per i servizi per conto di terzi. A tal fine l'ente trasmette al tesoriere il bilancio di previsione approvato nonché tutte le delibere di variazione e di prelevamento di quote del fondo di riserva debitamente esecutive.</p>	<p>1. I pagamenti possono avere luogo nei limiti degli stanziamenti di cassa. I mandati in conto competenza non possono essere pagati per un importo superiore alla differenza tra il relativo stanziamento di competenza e la rispettiva quota riguardante il fondo pluriennale vincolato. A tal fine l'ente trasmette al tesoriere il bilancio di previsione approvato nonché tutte le delibere di variazione e di prelevamento di quote del fondo di riserva debitamente esecutive riguardanti l'esercizio in corso di gestione. Il tesoriere gestisce solo il primo esercizio del bilancio di previsione e registra solo le delibere di variazione del fondo pluriennale vincolate effettuate entro la chiusura dell'esercizio finanziario.</p>
<p>2. Nessun mandato di pagamento può essere estinto dal tesoriere se privo della codifica.</p>	<p>2. Nessun mandato di pagamento può essere estinto dal tesoriere se privo della codifica, compresa la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Il tesoriere non gestisce i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, inseriti nei campi liberi del mandato a disposizione dell'ente.</p>

3. Il tesoriere provvede all'estinzione dei mandati di pagamento emessi in conto residui passivi solo ove gli stessi trovino riscontro nell'elenco dei residui sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario e consegnato al tesoriere.	3. I mandati in conto residui non possono essere pagati per un importo superiore all'ammontare dei residui risultanti in bilancio per ciascun programma.
<b>217. Estinzione dei mandati di pagamento.</b>	Idem
1. L'estinzione dei mandati da parte del tesoriere avviene nel rispetto della legge e secondo le indicazioni fornite dall'ente, con assunzione di responsabilità da parte del tesoriere, che ne risponde con tutto il proprio patrimonio sia nei confronti dell'ente locale ordinante sia dei terzi creditori, in ordine alla regolarità delle operazioni di pagamento eseguite.	
<b>218. Annotazione della quietanza.</b>	Idem
1. Il tesoriere annota gli estremi della quietanza direttamente sul mandato o su documentazione meccanografica da consegnare all'ente, unitamente ai mandati pagati, in allegato al proprio rendiconto.	
2. Su richiesta dell'ente locale il tesoriere fornisce gli estremi di qualsiasi operazione di pagamento eseguita nonché la relativa prova documentale.	
<b>219. Mandati non estinti al termine dell'esercizio.</b>	Idem
1. I mandati interamente o parzialmente non estinti alla data del 31 dicembre sono eseguiti mediante commutazione in assegni postali localizzati o con altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale.	
<b>220. Obblighi del tesoriere per le delegazioni di pagamento.</b>	Idem

1. A seguito della notifica degli atti di delegazione di pagamento di cui all'articolo 206 il tesoriere è tenuto a versare l'importo dovuto ai creditori alle scadenze prescritte, con comminatoria dell'indennità di mora in caso di ritardato pagamento.	
<b>Capo IV - Altre attività</b>	
<b>221. Gestione di titoli e valori.</b>	Idem
1. I titoli di proprietà dell'ente, ove consentito dalla legge, sono gestiti dal tesoriere con versamento delle cedole nel conto di tesoreria alle loro rispettive scadenze.	
2. Il tesoriere provvede anche alla riscossione dei depositi effettuati da terzi per spese contrattuali, d'asta e cauzionali a garanzia degli impegni assunti, previo rilascio di apposita ricevuta, diversa dalla quietanza di tesoreria, contenente tutti gli estremi identificativi dell'operazione.	
3. Il regolamento di contabilità dell'ente locale definisce le procedure per i prelievi e per le restituzioni.	
<b>222. Anticipazioni di tesoreria.</b>	
1. Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della Giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti per i comuni, le province, le città metropolitane e le unioni di comuni ai primi tre titoli di entrata del bilancio e per le comunità montane ai primi due titoli .	1. Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della Giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio .
2. Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione di cui all'articolo 210.	Idem

2-bis. Per gli enti locali in dissesto economico-finanziario ai sensi dell'articolo 246, che abbiano adottato la deliberazione di cui all'articolo 251, comma 1, e che si trovino in condizione di grave indisponibilità di cassa, certificata congiuntamente dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione, il limite massimo di cui al comma 1 del presente articolo è elevato a cinque dodicesimi per la durata di sei mesi a decorrere dalla data della predetta certificazione. È fatto divieto ai suddetti enti di impegnare tali maggiori risorse per spese non obbligatorie per legge e risorse proprie per partecipazione ad eventi o manifestazioni culturali e sportive, sia nazionali che internazionali.	Idem
<b>Capo V - Adempimenti e verifiche contabili</b>	
<b>223. Verifiche ordinarie di cassa.</b>	Idem
1. L'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente provvede con cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili di cui all'articolo 233.	
2. Il regolamento di contabilità può prevedere autonome verifiche di cassa da parte dell'amministrazione dell'ente.	
<b>224. Verifiche straordinarie di cassa.</b>	Idem
1. Si provvede a verifica straordinaria di cassa a seguito del mutamento della persona del sindaco, del Presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana. Alle operazioni di verifica intervengono gli amministratori che cessano dalla carica e coloro che la assumono, nonché il segretario, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione dell'ente.	
	1-bis. Il regolamento di contabilità dell'ente disciplina le modalità di svolgimento della verifica straordinaria di cassa.

<b>225. Obblighi di documentazione e conservazione.</b>	Idem
1. Il tesoriere è tenuto, nel corso dell'esercizio, ai seguenti adempimenti:	
a) aggiornamento e conservazione del giornale di cassa;	
b) conservazione del verbale di verifica di cassa di cui agli articoli 223 e 224;	
c) conservazione delle rilevazioni periodiche di cassa previste dalla legge.	c) conservazione per almeno cinque anni delle rilevazioni di cassa previste dalla legge.
2. Le modalità e la periodicità di trasmissione della documentazione di cui al comma 1 sono fissate nella convenzione.	Idem
<b>226. Conto del tesoriere.</b>	<b>226. Conto del tesoriere.</b>
1. Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, il tesoriere, ai sensi dell'articolo 93, rende all'ente locale il conto della propria gestione di cassa il quale lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.	Idem
2. Il conto del tesoriere è redatto su modello approvato col regolamento di cui all'articolo 160. Il tesoriere allega al conto la seguente documentazione:	2. Il conto del tesoriere è redatto su modello di cui all'allegato n 17 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Il tesoriere allega al conto la seguente documentazione:
a) gli allegati di svolgimento per ogni singola risorsa di entrata, per ogni singolo intervento di spesa nonché per ogni capitolo di entrata e di spesa per i servizi per conto di terzi;	a) gli allegati di svolgimento per ogni singola tipologia di entrata, per ogni singolo programma di spesa;
b) gli ordinativi di riscossione e di pagamento;	idem
c) la parte delle quietanze originali rilasciate a fronte degli ordinativi di riscossione e di pagamento o, in sostituzione, i documenti meccanografici contenenti gli estremi delle medesime;	c) la parte delle quietanze originali rilasciate a fronte degli ordinativi di riscossione e di pagamento o, in sostituzione, i documenti informatici contenenti gli estremi delle medesime;
d) eventuali altri documenti richiesti dalla Corte dei conti .	idem
<b>TITOLO VI</b>	
<b>Rilevazione e dimostrazione dei</b>	

<b>risultati di gestione</b>	
<p><b>227. Rendiconto della gestione.</b></p>	<p><b>227. Rendiconto della gestione</b></p>
<p>1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico ed il conto del patrimonio.</p>	<p>1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto della gestione, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.</p>
<p>2. Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare dell'ente entro il 30 aprile dell'anno successivo, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento. Il rendiconto deliberato è inviato all'organo regionale di controllo ai sensi e con le modalità di cui all'articolo 133.</p>	<p>2. Il rendiconto della gestione è deliberato entro il 30 aprile dell'anno successivo dall'organo consiliare tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità.</p>
<p>2-bis. In caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141.</p>	<p>Idem</p>
	<p>2-ter. Contestualmente al rendiconto, l'ente approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
<p>3. Per le province, le città metropolitane, i comuni con popolazione superiore ad 8.000 abitanti e quelli i cui rendiconti si chiudono in disavanzo ovvero rechino la indicazione di debiti fuori bilancio, il rendiconto è presentato alla Sezione Enti locali della Corte dei conti per il referto di cui all'articolo 13 del decreto-legge 22 dicembre 1981, n. 786, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, e successive modifiche ed integrazioni.</p>	<p>3. Nelle more dell'adozione della contabilità economico patrimoniale gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che si avvalgono della facoltà, prevista dall'articolo 232, non predispongono il conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato.</p>

<p>4. Ai fini del referto di cui all'<i>articolo 3, commi 4 e 7, della legge 14 gennaio 1994, n. 20</i>, e del consolidamento dei conti pubblici, la Sezione Enti locali potrà richiedere i rendiconti di tutti gli altri enti locali.</p>	<p>Idem</p>
<p>5. Sono allegati al rendiconto:</p>	<p>5. Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11 comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:</p> <p>a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;</p> <p>b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;</p> <p>c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio</p>
<p>a) la relazione dell'organo esecutivo di cui all'articolo 151, comma 6;</p>	<p>Abrogato</p>
<p>b) la relazione dei revisori dei conti di cui all'articolo 239, comma 1, lettera d);</p>	<p>Abrogato</p>
<p>c) l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza.</p>	<p>Abrogato</p>

<p>6. Gli enti locali di cui all'articolo 2 inviano telematicamente alle Sezioni enti locali il rendiconto completo di allegati, le informazioni relative al rispetto del patto di stabilità interno, nonché i certificati del conto preventivo e consuntivo. Tempi, modalità e protocollo di comunicazione per la trasmissione telematica dei dati sono stabiliti con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentite la Conferenza Stato, città e autonomie locali e la Corte dei conti.</p>	<p>Idem</p>
	<p>6-bis. Nel sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci, è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, dell'eventuale rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli ed una versione semplificata per il cittadino di entrambi i documenti.</p>
	<p>6-ter. I modelli relativi alla resa del conto da parte degli agenti contabili sono quelli previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194. Tali modelli sono aggiornati con le procedure previste per l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
	<p>6-quater. Contestualmente all'approvazione del rendiconto la giunta adegua, ove necessario, i residui, le previsioni di cassa e quelle riguardanti il fondo pluriennale vincolato alle risultanze del rendiconto, fermo restando quanto previsto dall'articolo 188, comma 1, in caso di disavanzo di amministrazione.</p>
<p><b>228. Conto del bilancio.</b></p>	<p><b>228. Conto del bilancio.</b></p>
<p>1. Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio</p>	<p>1 Il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel</p>

annuale rispetto alle previsioni.	primo esercizio considerato nel bilancio di previsione.
2. Per ciascuna risorsa dell'entrata e per ciascun intervento della spesa, nonché per ciascun capitolo dei servizi per conto di terzi, il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza:	2. Per ciascuna tipologia di entrata e per ciascun programma di spesa, il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza:
a) per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere;	a) Idem
b) per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata e di quella ancora da pagare.	b) per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata, di quella ancora da pagare e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi rappresentata dal fondo pluriennale vincolato.
3. Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui.	3. Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
4. Il conto del bilancio si conclude con la dimostrazione del risultato contabile di gestione e con quello contabile di amministrazione, in termini di avanzo, pareggio o disavanzo.	4. Il conto del bilancio si conclude con la dimostrazione del risultato della gestione di competenza e della gestione di cassa e del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio.
5. Al conto del bilancio sono annesse la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale e la tabella dei parametri gestionali con andamento triennale. Le tabelle sono altresì allegate al certificato del rendiconto.	5. Al rendiconto sono allegati la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale e il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio. La tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale e il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio sono altresì allegati al certificato del rendiconto.
6. Ulteriori parametri di efficacia ed efficienza contenenti indicazioni uniformi possono essere individuati dal regolamento di contabilità dell'ente locale.	Idem

7. Il Ministero dell'interno pubblica un rapporto annuale, con rilevazione dell'andamento triennale a livello di aggregati, sui parametri gestionali dei servizi degli enti locali indicati nel piano degli indicatori e dei risultati di cui al comma 5. I parametri a livello aggregato risultanti dal rapporto sono resi disponibili mediante pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.	7. Il Ministero dell'interno pubblica un rapporto annuale, con rilevazione dell'andamento triennale a livello di aggregati, riguardante i parametri contenuti nel piano degli indicatori e dei risultati di cui al comma 5. I parametri a livello aggregato risultanti dal rapporto sono resi disponibili mediante pubblicazione nel sito internet del Ministero dell'interno.
8. I modelli relativi al conto del bilancio e le tabelle di cui al comma 5 sono approvati con il regolamento di cui all'articolo 160.	8. I modelli relativi al conto del bilancio sono predisposti secondo lo schema di cui all'allegato n.10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
<b>229. Conto economico.</b>	<b>229. Conto economico.</b>
1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente secondo criteri di competenza economica. Comprende gli accertamenti e gli impegni del conto del bilancio, rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza, le insussistenze e sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui e gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio.	1. Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e rileva il risultato economico dell'esercizio.
2. Il conto economico è redatto secondo uno schema a struttura scalare, con le voci classificate secondo la loro natura e con la rilevazione di risultati parziali e del risultato economico finale.	2. Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
3. Costituiscono componenti positivi del conto economico i tributi, i trasferimenti correnti, i proventi dei servizi pubblici, i proventi derivanti dalla gestione del patrimonio, i proventi finanziari, le insussistenze del passivo, le sopravvenienze attive e le plusvalenze da alienazioni. È espresso, ai fini del pareggio, il risultato economico negativo.	Abrogato
4. Gli accertamenti finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici positivi, rilevando i seguenti elementi:	Abrogato

a) i risconti passivi ed i ratei attivi;	
b) le variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;	
c) i costi capitalizzati costituiti dai costi sostenuti per la produzione in economia di valori da porre, dal punto di vista economico, a carico di diversi esercizi;	
d) le quote di ricavi già inserite nei risconti passivi di anni precedenti;	
e) le quote di ricavi pluriennali pari agli accertamenti degli introiti vincolati;	
f) imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime di impresa.	
5. Costituiscono componenti negativi del conto economico l'acquisto di materie prime e dei beni di consumo, la prestazione di servizi, l'utilizzo di beni di terzi, le spese di personale, i trasferimenti a terzi, gli interessi passivi e gli oneri finanziari diversi, le imposte e tasse a carico dell'ente locale, gli oneri straordinari compresa la svalutazione di crediti, le minusvalenze da alienazioni, gli ammortamenti e le insussistenze dell'attivo come i minori crediti e i minori residui attivi. È espresso, ai fini del pareggio, il risultato economico positivo.	Abrogato
6. Gli impegni finanziari di competenza sono rettificati, al fine di costituire la dimensione finanziaria di componenti economici negativi, rilevando i seguenti elementi:	Abrogato
a) i costi di esercizi futuri, i risconti attivi ed i ratei passivi;	
b) le variazioni in aumento od in diminuzione delle rimanenze;	
c) le quote di costo già inserite nei risconti attivi degli anni precedenti;	
d) le quote di ammortamento di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati;	
e) l'imposta sul valore aggiunto per le attività effettuate in regime d'impresa.	
7. Gli ammortamenti compresi nel conto economico sono determinati con i seguenti coefficienti:	Abrogato
a) edifici, anche demaniali, ivi compresa la manutenzione straordinaria al 3%;	
b) strade, ponti ed altri beni demaniali	

al 2%;	
c) macchinari, apparecchi, attrezzature, impianti ed altri beni mobili al 15%;	
d) attrezzature e sistemi informatici, compresi i programmi applicativi, al 20%;	
e) automezzi in genere, mezzi di movimentazione e motoveicoli al 20%;	
f) altri beni al 20%.	
8. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo.	Idem
9. Al conto economico è accluso un prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, con l'aggiunta di elementi economici, raggiunge il risultato finale economico. I valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio.	Abrogato
10. I modelli relativi al conto economico ed al prospetto di conciliazione sono approvati con il regolamento di cui all'articolo 160.	Abrogato
<b>230. Conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali.</b>	<b>230. Lo stato patrimoniale e conti patrimoniali speciali.</b>
1. Il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale.	1. Lo stato patrimoniale rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
2. Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.	2. Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.

3. Gli enti locali includono nel conto del patrimonio i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.	3. Gli enti locali includono nello stato patrimoniale i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile.
4. Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, come segue:	4. Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
a) i beni demaniali già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati in misura pari all'ammontare del residuo debito dei mutui ancora in estinzione per lo stesso titolo; i beni demaniali acquisiti all'ente successivamente sono valutati al costo;	abrogato
b) i terreni già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del <i>decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77</i> , sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; per i terreni già acquisiti all'ente ai quali non è possibile attribuire la rendita catastale la valutazione si effettua con le modalità dei beni demaniali già acquisiti all'ente; i terreni acquisiti successivamente alla data di entrata in vigore del <i>decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77</i> , sono valutati al costo;	abrogato
c) i fabbricati già acquisiti all'ente alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, sono valutati al valore catastale, rivalutato secondo le norme fiscali; i fabbricati acquisiti successivamente sono valutati al costo;	abrogato
d) i mobili sono valutati al costo;	abrogato
e) i crediti sono valutati al valore nominale;	abrogato
f) i censi, livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale;	abrogato
g) le rimanenze, i ratei ed i risconti sono valutati secondo le norme del	abrogato

codice civile;	
h) i debiti sono valutati secondo il valore residuo.	abrogato
5. Gli enti locali conservano nel loro patrimonio in apposita voce i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione.	5. Lo stato patrimoniale comprende anche i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.
6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne. Può anche prevedere conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.	6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.
7. Gli enti locali provvedono annualmente all'aggiornamento degli inventari.	Idem
8. Il regolamento di contabilità definisce le categorie di beni mobili non inventariabili in ragione della natura di beni di facile consumo o del modico valore.	Idem
9. I modelli relativi al conto del patrimonio sono approvati con il regolamento di cui all'articolo 160.	9. Lo stato patrimoniale è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni..
	9-bis. Nell'apposita sezione dedicata ai bilanci del sito internet degli enti locali è pubblicato il rendiconto della gestione, il conto del bilancio articolato per capitoli, e il rendiconto semplificato per il cittadino di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
<b>231. Relazione al rendiconto della gestione.</b>	<b>231. La relazione sulla gestione.</b>
1. Nella relazione prescritta dall'articolo 151, comma 6, l'organo esecutivo dell'ente esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti. Evidenzia anche i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche. Analizza, inoltre, gli	1. La relazione sulla gestione è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio, contiene ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili, ed è predisposto secondo le

scostamenti principali intervenuti rispetto alle previsioni, motivando le cause che li hanno determinati.	modalità previste dall'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
<b>232. Contabilità economica.</b>	<b>232. Contabilità economico-patrimoniale</b>
1. Gli enti locali, ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione, adottano il sistema di contabilità che più ritengono idoneo per le proprie esigenze.	1. Gli enti locali garantiscono la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico-patrimoniale nel rispetto del principio contabile generale n. 17 della competenza economica e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui agli allegati n. 1 e 4.3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	2. Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017.
<b>233. Conti degli agenti contabili interni.</b>	Idem
1. Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, l'economo, il consegnatario di beni e gli altri soggetti di cui all'articolo 93, comma 2, rendono il conto della propria gestione all'ente locale il quale lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.	
2. Gli agenti contabili, a danaro e a materia, allegano al conto, per quanto di rispettiva competenza:	
a) il provvedimento di legittimazione del contabile alla gestione;	
b) la lista per tipologie di beni;	
c) copia degli inventari tenuti dagli agenti contabili;	
d) la documentazione giustificativa	

della gestione;	
e) i verbali di passaggio di gestione;	
f) le verifiche ed i scarichi amministrativi e per annullamento, variazioni e simili;	
g) eventuali altri documenti richiesti dalla Corte dei conti.	
3. Qualora l'organizzazione dell'ente locale lo consenta i conti e le informazioni relative agli allegati di cui ai precedenti commi sono trasmessi anche attraverso strumenti informatici, con modalità da definire attraverso appositi protocolli di comunicazione.	
4. I conti di cui al comma 1 sono redatti su modello approvato con il regolamento previsto dall'articolo 160.	
	<b>233-bis Il bilancio consolidato</b>
	1. Il bilancio consolidato di gruppo è predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	2. Il bilancio consolidato è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	3. Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.
<b>TITOLO VII</b>	<b>TITOLO VII</b>
<b>Revisione economico-finanziaria</b>	<b>Revisione economico-finanziaria</b>
<b>234. Organo di revisione economico-finanziario.</b>	Idem
1. I consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane eleggono con voto limitato a due componenti, un collegio di revisori composto da tre membri.	
2. I componenti del collegio dei revisori sono scelti:	
a) uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, il quale svolge le funzioni di presidente del collegio;	
b) uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti;	

<p><i>c) uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri.</i></p>	
<p>3. Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni dei comuni, salvo quanto previsto dal comma 3-bis, e nelle comunità montane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore eletto dal consiglio comunale o dal consiglio dell'unione di comuni o dall'assemblea della comunità montana a maggioranza assoluta dei membri e scelto tra i soggetti di cui al comma 2 .</p>	
<p>3-bis. Nelle unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte, la revisione economico-finanziaria è svolta da un collegio di revisori composto da tre membri, che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell'unione.</p>	
<p>4. Gli enti locali comunicano ai propri tesoreri i nominativi dei soggetti cui è affidato l'incarico entro 20 giorni dall'avvenuta esecutività della delibera di nomina.</p>	
<p><b>235. Durata dell'incarico e cause di cessazione.</b></p>	<p>Idem</p>
<p>1. L'organo di revisione contabile dura in carica tre anni a decorrere dalla data di esecutività della delibera o dalla data di immediata eseguibilità nell'ipotesi di cui all'articolo 134, comma 3, e sono rieleggibili per una sola volta. Ove nei collegi si proceda a sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio. Si applicano le norme relative alla proroga degli organi amministrativi di cui agli articoli 2, 3, comma 1, 4, comma 1, 5, comma 1, e 6 del <i>decreto-legge 16 maggio 1994, n. 293</i>, convertito, con modificazioni, dalla <i>legge 15 luglio 1994, n. 444</i>.</p>	

2. Il revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'articolo 239, comma 1, lettera d).	
3. Il revisore cessa dall'incarico per:	
a) scadenza del mandato;	
b) dimissioni volontarie;	
c) impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente.	
<b>236. Incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori.</b>	Idem
1. Valgono per i revisori le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile, intendendosi per amministratori i componenti dell'organo esecutivo dell'ente locale.	
2. L'incarico di revisione economico-finanziaria non può essere esercitato dai componenti degli organi dell'ente locale e da coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina, dal segretario e dai dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato l'organo di revisione economico-finanziaria e dai dipendenti delle regioni, delle province, delle città metropolitane, delle comunità montane e delle unioni di comuni relativamente agli enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.	
3. I componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso.	
<b>237. Funzionamento del collegio dei revisori.</b>	
1. Il collegio dei revisori è validamente costituito anche nel caso in cui siano presenti solo due componenti.	

2. Il collegio dei revisori redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate.	
<b>238. Limiti all'affidamento di incarichi.</b>	Idem
1. Salvo diversa disposizione del regolamento di contabilità dell'ente locale, ciascun revisore non può assumere complessivamente più di otto incarichi, tra i quali non più di quattro incarichi in comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, non più di tre in comuni con popolazione compresa tra i 5.000 ed i 99.999 abitanti e non più di uno in comune con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti. Le province sono equiparate ai comuni con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti e le comunità montane ai comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.	
2. L'affidamento dell'incarico di revisione è subordinato alla dichiarazione, resa nelle forme di cui alla <i>legge 4 gennaio 1968, n. 15</i> , e successive modifiche ed integrazioni, con la quale il soggetto attesta il rispetto dei limiti di cui al comma 1.	
<b>239. Funzioni dell'organo di revisione.</b>	
1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:	Idem
a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;	
b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:	
1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;	
2) proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio;	2) proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e tutte le variazioni di bilancio;
3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;	
4) proposte di ricorso all'indebitamento;	

5) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;	
6) proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;	
7) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali;	
c) vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;	
d) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;	d) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato di cui all'articolo 11, commi 8 e 9 e contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;
	d-bis) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato di cui all'articolo 233-bis e sullo schema di bilancio consolidato, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.

<p>e) referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;</p>	
<p>f) verifiche di cassa di cui all'articolo 223.</p>	
<p>1-bis. Nei pareri di cui alla lettera b) del comma 1 è espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'articolo 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.</p>	
<p>2. Al fine di garantire l'adempimento delle funzioni di cui al precedente comma, l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione. Può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare e, se previsto dallo statuto dell'ente, alle riunioni dell'organo esecutivo. Per consentire la partecipazione alle predette assemblee all'organo di revisione sono comunicati i relativi ordini del giorno. Inoltre all'organo di revisione sono trasmessi:</p>	
<p>a) da parte della Corte dei conti i rilievi e le decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente;</p>	
<p>b) da parte del responsabile del servizio finanziario le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa.</p>	

3. L'organo di revisione è dotato, a cura dell'ente locale, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti.	
4. L'organo della revisione può incaricare della collaborazione nella propria funzione, sotto la propria responsabilità, uno o più soggetti aventi i requisiti di cui all'articolo 234, comma 2. I relativi compensi rimangono a carico dell'organo di revisione.	
5. I singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.	
6. Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.	
<b>240. Responsabilità dell'organo di revisione.</b>	Idem
1. I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.	
<b>241. Compenso dei revisori.</b>	Idem
1. Con decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro del tesoro del bilancio e della programmazione economica vengono fissati i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori, da aggiornarsi triennialmente. Il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale.	
2. Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente locale fino al limite massimo del 20 per cento in relazione alle ulteriori funzioni assegnate rispetto a quelle indicate nell'articolo 239.	

3. Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente locale quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente sino al 10 per cento per ogni istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30 per cento.	
4. Quando la funzione di revisione economico-finanziaria è esercitata dal collegio dei revisori il compenso determinato ai sensi dei commi 1, 2 e 3 è aumentato per il presidente del collegio stesso del 50 per cento.	
5. Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante al revisore della comunità montana ed al revisore dell'unione di comuni si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, rispettivamente, al comune totalmente montano più popoloso facente parte della comunità stessa ed al comune più popoloso facente parte dell'unione.	
6. Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante ai revisori della città metropolitana si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, al comune capoluogo.	
7. L'ente locale stabilisce il compenso spettante ai revisori con la stessa delibera di nomina.	
<b><u>ALTRE DISPOSIZIONI DEL TUEL</u></b>	<b><u>ALTRE DISPOSIZIONI DEL TUEL</u></b>
<b>Articolo 114 Aziende speciali ed istituzioni</b>	<b>Articolo 114 Aziende speciali ed istituzioni</b>
1. L'azienda speciale è ente strumentale dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale.	1. L'azienda speciale è ente strumentale dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale. L'azienda speciale conforma la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell' allegato 1 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 , e successive modificazioni, e ai principi del codice civile.
2. L'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per	2. L'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per

<p>l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale.</p>	<p>l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale. L'istituzione conforma la propria gestione ai principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e adotta il medesimo sistema contabile dell'ente locale che lo ha istituito, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 151, comma 4. L'ente locale che si avvale della facoltà di non tenere la contabilità economico patrimoniale di cui all'articolo 232, comma 2, può imporre alle proprie istituzioni l'adozione della contabilità economico-patrimoniale.</p>
<p>3. Organi dell'azienda e dell'istituzione sono il consiglio di amministrazione, il presidente e il direttore, al quale compete la responsabilità gestionale. Le modalità di nomina e revoca degli amministratori sono stabilite dallo statuto dell'ente locale.</p>	<p>Idem</p>
<p>4. L'azienda e l'istituzione informano la loro attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità ed hanno l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti.</p>	<p>4. L'azienda e l'istituzione conformano la loro attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità ed hanno l'obbligo dell'equilibrio economico, considerando anche i proventi derivanti dai trasferimenti, fermo restando, per l'istituzione, l'obbligo del pareggio finanziario.</p>
<p>5. Nell'ambito della legge, l'ordinamento ed il funzionamento delle aziende speciali sono disciplinati dal proprio statuto e dai regolamenti; quelli delle istituzioni sono disciplinati dallo statuto e dai regolamenti dell'ente locale da cui dipendono.</p>	<p>Idem</p>
<p>5-bis. A decorrere dall'anno 2013, le aziende speciali e le istituzioni sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e per gli affari regionali, il turismo e lo sport, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie</p>	<p>5-bis. A decorrere dall'anno 2014, le aziende speciali e le istituzioni sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e per gli affari regionali, il turismo e lo sport, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, da</p>

<p>locali, da emanare entro il 30 ottobre 2012. A tal fine, le aziende speciali e le istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno.</p> <p>L'Unioncamere trasmette al Ministero dell'economia e delle finanze, entro il 30 giugno, l'elenco delle predette aziende speciali e istituzioni ed i relativi dati di bilancio. Alle aziende speciali ed alle istituzioni si applicano le disposizioni del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, nonché le disposizioni che stabiliscono, a carico degli enti locali: divieto o limitazioni alle assunzioni di personale; contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenza anche degli amministratori; obblighi e limiti alla partecipazione societaria degli enti locali. Gli enti locali vigilano sull'osservanza del presente comma da parte dei soggetti indicati ai periodi precedenti. Sono escluse dall'applicazione delle disposizioni del presente comma aziende speciali e istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali ed educativi, culturali e farmacie.</p>	<p>emanare entro il 30 ottobre 2012. A tal fine, le aziende speciali e le istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno. L'Unioncamere trasmette al Ministero dell'economia e delle finanze, entro il 30 giugno, l'elenco delle predette aziende speciali e istituzioni ed i relativi dati di bilancio. Alle aziende speciali ed alle istituzioni si applicano le disposizioni del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, nonché le disposizioni che stabiliscono, a carico degli enti locali: divieto o limitazioni alle assunzioni di personale; contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenza anche degli amministratori; obblighi e limiti alla partecipazione societaria degli enti locali. Gli enti locali vigilano sull'osservanza del presente comma da parte dei soggetti indicati ai periodi precedenti. Sono escluse dall'applicazione delle disposizioni del presente comma aziende speciali e istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali ed educativi, culturali e farmacie.</p>
<p>6. L'ente locale conferisce il capitale di dotazione; determina le finalità e gli indirizzi; approva gli atti fondamentali; esercita la vigilanza; verifica i risultati della gestione; provvede alla copertura degli eventuali costi sociali.</p>	<p>Idem</p>
<p>7. Il collegio dei revisori dei conti dell'ente locale esercita le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni. Lo statuto dell'azienda speciale prevede un apposito organo di revisione,</p>	<p>Idem</p>

<p>nonché forme autonome di verifica della gestione.</p>	
<p>8. Ai fini di cui al comma 6 sono fondamentali i seguenti atti da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale:</p> <p>a) il piano-programma, comprendente un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra ente locale ed azienda speciale;</p> <p>b) i bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale;</p> <p>c) il conto consuntivo;</p> <p>d) il bilancio di esercizio</p>	<p>8. Ai fini di cui al comma 6 sono fondamentali i seguenti atti dell'azienda da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale:</p> <p>a) il piano-programma, comprendente un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra ente locale ed azienda speciale;</p> <p>b) il budget economico almeno triennale.</p> <p>c) il bilancio di esercizio</p> <p>d) il piano degli indicatori di bilancio.</p>
	<p>8-bis. Ai fini di cui al comma 6 sono fondamentali i seguenti atti dell'istituzione da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale:</p> <p>a) il piano-programma, di durata almeno triennale, che costituisce il documento di programmazione dell'istituzione;</p> <p>b) il bilancio di previsione almeno triennale, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011 e successive modificazioni e integrazioni, completo dei relativi allegati;</p> <p>c) le variazioni di bilancio;</p> <p>d) il rendiconto della gestione predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011 e successive modificazioni e integrazioni, completo dei relativi allegati.</p>
<p><b>Articolo 147 Tipologia dei controlli interni</b></p>	

In vigore dal 8 dicembre 2012	
1. Gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.	Idem
2. Il sistema di controllo interno è diretto a:	Idem
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;</li> <li>b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;</li> <li>c) garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;</li> <li>d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;</li> <li>e) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;</li> </ul>

<p>direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente.</p> <p>Idem</p>	
<p>3. Le lettere d) ed e) del comma 2 si applicano solo agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015.</p>	Idem
<p>4. Nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, gli enti locali disciplinano il sistema dei controlli interni secondo il principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, anche in deroga agli altri principi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, e successive modificazioni. Partecipano all'organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario dell'ente, il direttore generale, laddove previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, laddove istituite.</p>	Idem
<p>5. Per l'effettuazione dei controlli di cui al comma 1, più enti locali possono istituire uffici unici, mediante una convenzione che ne regoli le modalità di costituzione e di funzionamento.</p>	Idem
<p><b>Articolo 147-quater Controlli sulle società partecipate non quotate</b></p>	
<p>1. L'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili.</p>	Idem

<p>2. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del presente articolo, l'amministrazione definisce preventivamente, in riferimento all'articolo 170, comma 6, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.</p>	<p>Idem</p>
<p>3. Sulla base delle informazioni di cui al comma 2, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.</p>	<p>Idem</p>
<p>4. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica.</p>	<p>4. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
<p>5. Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società quotate e a quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate partecipate dagli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati</p>	<p>Idem</p>

regolamentati.	
<p><b>Articolo 246 Deliberazione di dissesto</b></p> <p>1. La deliberazione recante la formale ed esplicita dichiarazione di dissesto finanziario è adottata dal consiglio dell'ente locale nelle ipotesi di cui all'articolo 244 e valuta le cause che hanno determinato il dissesto. La deliberazione dello stato di dissesto non è revocabile. Alla stessa è allegata una dettagliata relazione dell'organo di revisione economico-finanziaria che analizza le cause che hanno provocato il dissesto. (499)</p> <p>2. La deliberazione dello stato di dissesto è trasmessa, entro 5 giorni dalla data di esecutività, al Ministero dell'interno ed alla Procura regionale presso la Corte dei conti competente per territorio, unitamente alla relazione dell'organo di revisione. La deliberazione è pubblicata per estratto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana a cura del Ministero dell'interno unitamente al decreto del Presidente della Repubblica di nomina dell'organo straordinario di liquidazione.</p> <p>3. L'obbligo di deliberazione dello stato di dissesto si estende, ove ne ricorrano le condizioni, al commissario nominato ai sensi dell'articolo 141, comma 3.</p> <p>4. Se, per l'esercizio nel corso del quale si rende necessaria la dichiarazione di dissesto, è stato validamente deliberato il bilancio di previsione, tale atto continua ad esplicitare la sua efficacia per l'intero esercizio finanziario, intendendosi operanti per l'ente locale i divieti e gli obblighi previsti dall'articolo 191, comma 5. In tal caso, la deliberazione di dissesto può essere validamente adottata, esplicitando gli effetti di cui</p>	<p><b>Articolo 246 Deliberazione di dissesto</b></p> <p>Idem</p> <p>Idem</p> <p>Idem</p> <p>4. Se, per l'esercizio nel corso del quale si rende necessaria la dichiarazione di dissesto, è stato validamente deliberato il bilancio di previsione, tale atto continua ad esplicitare la sua efficacia per l'intero esercizio finanziario, intendendosi operanti per l'ente locale i divieti e gli obblighi previsti dall'articolo 191, comma 5. In tal caso, la deliberazione di dissesto può essere validamente adottata, esplicitando gli effetti di cui all'articolo 248. Gli ulteriori adempimenti e relativi termini iniziali, propri dell'organo straordinario di liquidazione e del consiglio dell'ente, sono differiti al 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è stato deliberato il dissesto. Ove sia stato già approvato il bilancio di previsione</p>

<p>all'articolo 248. Gli ulteriori adempimenti e relativi termini iniziali, propri dell'organo straordinario di liquidazione e del consiglio dell'ente, sono differiti al 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è stato deliberato il dissesto. Ove sia stato già approvato il bilancio preventivo per l'esercizio successivo, il consiglio provvede alla revoca dello stesso.</p> <p>5. Le disposizioni relative alla valutazione delle cause di dissesto sulla base della dettagliata relazione dell'organo di revisione di cui al comma 1 ed ai conseguenti oneri di trasmissione di cui al comma 2 si applicano solo ai dissesti finanziari deliberati a decorrere dal 25 ottobre 1997.</p>	<p>per il triennio successivo, il consiglio provvede alla revoca dello stesso.</p>
<p><b>Articolo 268-bis Procedura straordinaria per fronteggiare ulteriori passività</b></p> <p>1. Nel caso in cui l'organo straordinario di liquidazione non possa concludere entro i termini di legge la procedura del dissesto per l'onerosità degli adempimenti connessi alla compiuta determinazione della massa attiva e passiva dei debiti pregressi, il Ministro dell'interno, d'intesa con il sindaco dell'ente locale interessato, dispone con proprio decreto una chiusura anticipata e semplificata della procedura del dissesto con riferimento a quanto già definito entro il trentesimo giorno precedente il provvedimento. Il provvedimento fissa le modalità della chiusura, tenuto conto del parere della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali.</p> <p>1-bis. Nel caso in cui l'organo straordinario di liquidazione abbia approvato il rendiconto senza che l'ente possa raggiungere un reale risanamento finanziario, il Ministro dell'interno, d'intesa con il sindaco dell'ente locale interessato, dispone</p>	<p><b>Articolo 268-bis Procedura straordinaria per fronteggiare ulteriori passività</b></p> <p>Idem</p> <p>Idem</p>

con proprio decreto, sentito il parere della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali, la prosecuzione della procedura del dissesto. 2. La prosecuzione della gestione è affidata ad una apposita commissione, nominata dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'interno, oltre che nei casi di cui al comma 1, anche nella fattispecie prevista dall'articolo 268 ed in quelli in cui la massa attiva sia insufficiente a coprire la massa passiva o venga accertata l'esistenza di ulteriori passività pregresse.

3. La commissione è composta da tre membri e dura in carica un anno, prorogabile per un altro anno. In casi eccezionali, su richiesta motivata dell'ente, può essere consentita una ulteriore proroga di un anno. I componenti sono scelti fra gli iscritti nel registro dei revisori contabili con documentata esperienza nel campo degli enti locali. Uno dei componenti, avente il requisito prescritto, è proposto dal Ministro dell'interno su designazione del sindaco dell'ente locale interessato.

4. L'attività gestionale ed i poteri dell'organo previsto dal comma 2 sono regolati dalla normativa di cui al presente titolo VIII. Il compenso spettante ai commissari è definito con decreto del Ministro dell'interno ed è corrisposto con onere a carico della procedura anticipata di cui al comma 1.

5. Ai fini dei commi 1, 1-bis e 2 l'ente locale dissestato accantona apposita somma, considerata spesa eccezionale a carattere straordinario, nei bilanci annuale e pluriennale. La somma è resa congrua ogni anno con apposita delibera dell'ente con accantonamenti nei bilanci stessi. I piani di impegno annuale e pluriennale sono sottoposti per il parere alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali e sono approvati con decreto del Ministro dell'interno. Nel caso in cui i piani

5. Ai fini dei commi 1, 1-bis e 2 l'ente locale dissestato accantona apposita somma, considerata spesa eccezionale a carattere straordinario, in ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione. La somma è resa congrua ogni anno con apposita delibera dell'ente con accantonamenti nei bilanci stessi. I piani di impegno annuale e pluriennale sono sottoposti per il parere alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali e sono approvati con decreto del Ministro dell'interno. Nel caso in cui i piani risultino inadeguati a soddisfare i debiti pregressi, il Ministro dell'interno con apposito decreto, su parere della predetta Commissione, dichiara la chiusura del dissesto.

<p>risultino inidonei a soddisfare i debiti pregressi, il Ministro dell'interno con apposito decreto, su parere della predetta Commissione, dichiara la chiusura del dissesto.</p>	
<p><b>Articolo 250 Gestione del bilancio durante la procedura di risanamento</b></p>	<p><b>Articolo 250 Gestione del bilancio durante la procedura di risanamento</b></p>
<p>1. Dalla data di deliberazione del dissesto finanziario e sino alla data di approvazione dell'ipotesi di bilancio riequilibrato di cui all'articolo 261 l'ente locale non può impegnare per ciascun intervento somme complessivamente superiori a quelle definitivamente previste nell'ultimo bilancio approvato, comunque nei limiti delle entrate accertate. I relativi pagamenti in conto competenza non possono mensilmente superare un dodicesimo delle rispettive somme impegnabili, con esclusione delle spese non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi. L'ente applica principi di buona amministrazione al fine di non aggravare la posizione debitoria e mantenere la coerenza con l'ipotesi di bilancio riequilibrato predisposta dallo stesso.</p>	<p>1. Dalla data di deliberazione del dissesto finanziario e sino alla data di approvazione dell'ipotesi di bilancio riequilibrato di cui all'articolo 261 l'ente locale non può impegnare per ciascun intervento somme complessivamente superiori a quelle definitivamente previste nell'ultimo bilancio approvato con riferimento all'esercizio in corso, comunque nei limiti delle entrate accertate. I relativi pagamenti in conto competenza non possono mensilmente superare un dodicesimo delle rispettive somme impegnabili, con esclusione delle spese non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi. L'ente applica principi di buona amministrazione al fine di non aggravare la posizione debitoria e mantenere la coerenza con l'ipotesi di bilancio riequilibrato predisposta dallo stesso.</p>
<p>2. Per le spese disposte dalla legge e per quelle relative ai servizi locali indispensabili, nei casi in cui nell'ultimo bilancio approvato mancano del tutto gli stanziamenti ovvero gli stessi sono previsti per importi insufficienti, il consiglio o la giunta con i poteri del primo, salvo ratifica, individua con deliberazione le spese da finanziare, con gli interventi relativi, motiva nel dettaglio le ragioni per le quali mancano o sono insufficienti gli stanziamenti nell'ultimo bilancio</p>	

<p>approvato e determina le fonti di finanziamento. Sulla base di tali deliberazioni possono essere assunti gli impegni corrispondenti. Le deliberazioni, da sottoporre all'esame dell'organo regionale di controllo, sono notificate al tesoriere.</p>	
---	--

**Principi generali o postulati coordinati con il decreto correttivo del DLgs 118/2011 approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 31 gennaio 2011**

*Il testo coordinato e' redatto al solo fine di facilitare la lettura sia dello schema del decreto correttivo approvato dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014, sia dell'allegato n. 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, coordinato con lo schema del decreto correttivo in questione.*

1. **Principio dell'annualità**
2. **Principio dell'unità**
3. **Principio dell'universalità**
4. **Principio dell'integrità**
5. **Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità**
6. **Principio della significatività e rilevanza**
7. **Principio della flessibilità**
8. **Principio della congruità**
9. **Principio della prudenza**
10. **Principio della coerenza**
11. **Principio della continuità e della costanza**
12. **Principio della comparabilità e della verificabilità**
13. **Principio della neutralità**
14. **Principio della pubblicità**
15. **Principio dell'equilibrio di bilancio**
16. **Principio della competenza finanziaria**
17. **Principio della competenza economica**
18. **Principio della prevalenza della sostanza sulla forma**

## **1. Principio della annualità**

I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare. Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun anno sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale.

## **2. Principio dell'unità**

La singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio.

È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento.

I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate.

## **3. Principio della universalità**

Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa svolta nell'esercizio e degli andamenti dell'amministrazione, anche nell'ottica degli equilibri economico – finanziari del sistema di bilancio.

Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio, consistenti in gestioni poste in essere dalla singola amministrazione o da sue articolazioni organizzative – che non abbiano autonomia gestionale – che non transitano nel bilancio. Le contabilità separate, ove ammesse dalla normativa, devono essere ricondotte al sistema di bilancio dell'amministrazione entro i termini dell'esercizio.

## **4. Principio della integrità**

Nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite.

Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, quindi anche ai valori economici ed alle grandezze patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio.

## 5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità

Il principio della «veridicità» fa esplicito riferimento al principio del *true and fair view* che ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio.

Il principio della veridicità non si applica solo ai documenti di rendicontazione e alla gestione, ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento. Si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.

Una corretta interpretazione del principio della veridicità richiede anche l'enunciazione degli altri postulati di bilancio (attendibilità, correttezza e comprensibilità). Il principio di veridicità è quindi da considerarsi un obiettivo a cui tendono i postulati e i principi contabili generali.

Le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico – finanziario e patrimoniale, devono essere, inoltre, sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse al fine di rendere *attendibili* i documenti predisposti (*principio dell'attendibilità*). Tale principio non è applicabile solo ai documenti contabili di programmazione e previsione, ma anche al rendiconto e al bilancio d'esercizio, per la redazione dei quali occorre un processo di valutazione. Il principio in argomento si estende ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. L'oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

Il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione deve, inoltre, caratterizzare la formazione dei citati documenti (*principio della correttezza*). Infatti, il principio della correttezza si estende anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni specifica amministrazione pubblica. Il principio della correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.

Infine, il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali (*principio della chiarezza o comprensibilità*). Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità. Al fine di consentire una rappresentazione chiara dell'attività svolta, le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne – tra l'altro – la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute. Il sistema di bilancio deve essere corredato da una informativa supplementare che faciliti la comprensione e l'intelligibilità dei documenti. L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al coordinamento e controllo della finanza pubblica.

Una qualità essenziale delle informazioni contenute nel sistema di bilancio è che esse siano prontamente comprensibili dagli utilizzatori e che abbiano la capacità di garantire sinteticità ed al tempo stesso analiticità delle conoscenze. A tale scopo, si assume che gli utilizzatori possano con la normale diligenza esaminare i dati contabili dei bilanci ed abbiano una ragionevole conoscenza dell'attività svolta dall'amministrazione pubblica considerata e dei sistemi contabili adottati, al fine di ottenere, dagli elementi quantitativi e qualitativi disponibili, chiare e trasparenti informazioni.

I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile.

## **6. Principio della significatività e rilevanza**

Per essere utile, un'informazione deve essere significativa per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente.

Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

L'effetto deve essere anche valutato ai fini degli equilibri finanziari ed economici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione.

## **7. Principio della Flessibilità**

Nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono essere interpretati come imm modificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente.

Il principio di flessibilità è volto a trovare all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare durante la gestione, modificando i valori a suo tempo approvati dagli organi di governo.

Per tale finalità la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come il fondo di riserva, destinati a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese relative a eventi prevedibili e straordinari.

Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, va visto come fatto negativo, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.

Differente funzione ha la flessibilità dei bilanci in sede gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le missioni e tra programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna amministrazione e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne a ogni programma. Non è consentito l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Il principio di flessibilità si applica non solo ai valori finanziari contenuti nel bilancio di previsione su cui transita la funzione autorizzatoria, ma anche ai documenti di programmazione sui quali si fonda la gestione ed il relativo controllo interno.

È necessario che nella relazione illustrativa delle risultanze di esercizio si dia adeguata informazione sul numero, sull'entità e sulle ragioni che hanno portato a variazioni di bilancio in applicazione del principio e altresì sull'utilizzo degli strumenti ordinari di flessibilità previsti nel bilancio di previsione.

### **8. Principio della congruità**

La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Il principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli equilibri di bilancio.

La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione.

### **9. Principio della prudenza**

Il principio della prudenza si applica sia nei documenti contabili di programmazione e del bilancio di previsione, sia nel rendiconto e bilancio d'esercizio.

Nel bilancio di previsione, più precisamente nei documenti sia finanziari sia economici, devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative saranno limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.

Nei documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non devono essere contabilizzate, mentre tutte le componenti negative devono essere contabilizzate e quindi rendicontate, anche se non sono definitivamente realizzate.

Il principio della prudenza così definito rappresenta uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio. I suoi eccessi devono però essere evitati perché sono pregiudizievoli al rispetto della rappresentazione veritiera e corretta delle scelte programmatiche e degli andamenti effettivi della gestione e quindi rendono il sistema di bilancio inattendibile.

Il principio della prudenza non deve condurre all'arbitraria e immotivata riduzione delle previsioni di entrata, proventi e valutazioni del patrimonio, bensì esprimere qualità di

giudizi a cui deve informarsi un procedimento valutativo e di formazione dei documenti del sistema di bilancio che risulti veritiero e corretto. Ciò soprattutto nella ponderazione dei rischi e delle incertezze connessi agli andamenti operativi degli enti e nella logica di assicurare ragionevoli stanziamenti per la continuità dell' amministrazione.

### **10. Principio della coerenza**

Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che queste stesse funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico infatti deve collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario, o anche economico e patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine.

La coerenza interna implica:

- in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente;
- in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale e annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai postulati e principi generali e concerne le strutture e le classificazioni dei conti nel bilancio di previsione, nel rendiconto e nel bilancio d'esercizio. Le strutture dei conti devono essere tra loro comparabili non solo da un punto di vista formale ma anche di omogeneità e correttezza negli oggetti di analisi e negli aspetti di contenuto dei fenomeni esaminati.

La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.

### **11. Principio della continuità e della costanza**

La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione delle attività istituzionali per le quali l'amministrazione pubblica è costituita. Il principio della continuità si fonda sulla considerazione che ogni sistema aziendale, sia pubblico sia privato, deve rispondere alla preliminare caratteristica di essere atto a perdurare nel tempo. Pertanto le valutazioni contabili finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio devono rispondere al requisito di essere fondate su criteri tecnici e di stima che abbiano la possibilità di continuare ad essere validi nel tempo, se le condizioni gestionali non saranno tali da evidenziare chiari e significativi cambiamenti. Il principio si applica anche al fine di garantire equilibri economico – finanziari che siano salvaguardati e perdurino nel tempo. Il principio della continuità riguarda anche i dati contabili che nella successione del tempo devono essere rilevati e rappresentati con correttezza nelle situazioni contabili di chiusura e di riapertura dei conti e in tutti i documenti contabili.

Inoltre, la costanza di applicazione dei principi contabili generali e di quelli particolari di valutazione è uno dei cardini delle determinazioni finanziarie, economiche e patrimoniali dei bilanci di previsione, della gestione, del rendiconto e bilancio d'esercizio (*principio della costanza*). Infatti, il principio della continuità e quello della costanza dei criteri applicati introducono le condizioni essenziali per la comparabilità delle valutazioni tra i documenti contabili del bilancio di previsione e della rendicontazione e delle singole e sintetiche valutazioni nel tempo, anche connesse con i processi gestionali. L'eventuale cambiamento dei criteri particolari di valutazione adottati, deve rappresentare un'eccezione nel tempo che risulti opportunamente descritta e documentata in apposite relazioni nel contesto del sistema di bilancio. Il principio della costanza, insieme agli altri postulati, risponde alla logica unitaria di rappresentare nel sistema di bilancio, mediante i diversi valori contabili di tipo finanziario, economico e patrimoniale, la coerenza, la chiarezza e la significatività delle scelte di programmazione, della gestione e delle risultanze finali di esercizio.

## **12. Principio della comparabilità e verificabilità**

Gli utilizzatori delle informazioni di bilancio devono essere in grado di comparare nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche di singole o complessive poste economiche, finanziarie e patrimoniali del sistema di bilancio, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori, inoltre, devono poter comparare le informazioni di bilancio anche tra enti pubblici diversi, e dello stesso settore, al fine di valutarne le diverse potenzialità gestionali, gli orientamenti strategici e le qualità di una sana e buona amministrazione. Deve essere consentita anche la valutazione delle situazioni patrimoniali, degli andamenti economici e finanziari, nonché delle relative modificazioni.

Il costante e continuo rispetto dei principi contabili è condizione necessaria per la comparabilità spazio-temporale dei documenti del sistema di bilancio sia per gli organi di governance interna ed esterna alla stessa singola amministrazione pubblica a cui ci si riferisce, sia per ogni categoria di portatori di interesse che vuole ottenere informazioni sulla gestione pubblica.

Un'importante implicazione della caratteristica qualitativa della comparabilità è che gli utilizzatori siano informati dei principi contabili impiegati nella preparazione dei documenti e dei dati che compongono il sistema di bilancio, di qualsiasi cambiamento nell'applicazione di tali principi e degli effetti di tali cambiamenti.

Il requisito di comparabilità non deve essere un impedimento all'introduzione dei principi contabili applicativi più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un'amministrazione pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione od un evento se il criterio adottato non è conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.

Nell'ambito della stessa amministrazione pubblica la comparabilità dei bilanci in periodi diversi è possibile se sussistono le seguenti condizioni:

- la forma di presentazione è costante, cioè il modo di esposizione delle voci deve essere uguale o almeno comparabile;
- i criteri di valutazione adottati sono mantenuti costanti. L'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanza eccezionale per frequenza e natura. In ogni caso l'effetto del cambiamento dei criteri di valutazione sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato;
- i mutamenti strutturali nell'organizzazione e gli eventi di natura straordinaria devono essere chiaramente evidenziati.

Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica, devono essere verificabili attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo le amministrazioni pubbliche devono conservare la necessaria documentazione probatoria (*principio della Verificabilità*). La verificabilità delle informazioni non riguarda solo la gestione e la rendicontazione ma anche il processo di programmazione e di bilancio per ricostruire adeguatamente e documentalmente il procedimento di valutazione che ha condotto alla formulazione delle previsioni e dei contenuti della programmazione e dei relativi obiettivi.

### **13. Principio di neutralità o imparzialità**

La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi. La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio, sia di programmazione e previsione, sia di gestione e di rendicontazione, soprattutto per quanto concerne gli elementi soggettivi.

La presenza di elementi soggettivi di stima non è condizione per far venir meno l'imparzialità, la ragionevolezza e la verificabilità. Discernimento, oculatezza e giudizio sono alla base dei procedimenti e delle metodologie di ragioneria a cui la preparazione dei documenti contabili deve informarsi e richiedono due requisiti essenziali, la competenza e la correttezza tecnica. L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente e tecnicamente corretta del processo di formazione dei documenti contabili, del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

### **14. Principio della pubblicità**

Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'amministrazione pubblica rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini ed ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio, comprensivi dei rispettivi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.

Affinché i documenti contabili di previsione e di rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica, economica e sociale devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

Il rispetto del principio della pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione pubblica nel contesto della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati della gestione descritti in modo veritiero e corretto nei documenti di rendicontazione; ciò è fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio.

### **15. Principio dell'equilibrio di bilancio**

Le norme di contabilità pubblica pongono come vincolo del bilancio di previsione l'equilibrio di bilancio.

L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa attraverso una rigorosa valutazione di tutti i flussi di entrata e di spesa.

Il rispetto del principio di pareggio finanziario invero non basta per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione.

L'equilibrio di bilancio infatti comporta anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali che sono da verificare non solo in sede di previsione, ma anche durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione.

Nel sistema di bilancio di un'amministrazione pubblica, gli equilibri stabiliti in bilancio devono essere rispettati considerando non solo la fase di previsione, ma anche la fase di rendicontazione come prima forma del controllo interno, concernente tutti i flussi finanziari generati dalla produzione, diretta o indiretta e quindi effettuata anche attraverso le altre forme di gestione dei servizi erogati e di altre attività svolte.

Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi è più ampio del normato principio del pareggio finanziario di competenza nel bilancio di previsione autorizzatorio. Anche la realizzazione dell'equilibrio economico (sia nei documenti contabili di programmazione e previsione e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico sia nei documenti contabili di rendicontazione e quindi nel conto economico di fine esercizio) è garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico.

L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale.

Il principio dell'equilibrio di bilancio quindi deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata.

## **16. Principio della competenza finanziaria**

Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

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

Le previsioni del bilancio di previsione finanziario hanno carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, costituendo limite agli impegni e ai pagamenti, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate, di competenza e di cassa per accensione di prestiti.

Gli stanziamenti del bilancio di previsione sono aggiornati annualmente in occasione della sua approvazione.

Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. E' in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati.

L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza.

L'accertamento presuppone idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti:

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

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. E' esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario.

L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza.

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

- (a) la ragione del debito;
- (b) la determinazione della somma da pagare;
- (c) il soggetto creditore;
- (d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio
- (e) la relativa scadenza.

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

In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006.

La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, fino all'esercizio 2015, di una legge di autorizzazione all'indebitamento.

Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza e la gestione di cassa, per ciascuna delle annualità contemplate dal bilancio.

La necessità di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve conseguire, automaticamente, comporta che, in deroga al principio generale, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, devono essere registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata.

Gli incassi ed i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il cassiere/tesoriere li ha effettuati.

Gli incassi ed i pagamenti risultanti dai mandati versati all'entrata del bilancio dell'amministrazione pubblica stessa a seguito di regolazioni contabili (che non danno luogo ad effettivi incassi e pagamenti) sono imputati all'esercizio cui fanno riferimento i titoli di entrata e di spesa.

E' prevista la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto una rappresentazione veritiera della gestione non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.

### **17. Principio della competenza economica**

Il principio della competenza economica Il testo coordinato e' redatto al solo fine di facilitare la lettura sia dello schema del decreto correttivo approvato dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014, sia del decreto legislativo 23 giugno 2011, coordinato con lo schema del decreto correttivo in questione. con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano "utilità economiche" cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari. Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

La determinazione dei risultati di esercizio di ogni pubblica amministrazione implica un procedimento contabile di identificazione, di misurazione e di correlazione tra le entrate e le uscite dei documenti finanziari e tra i proventi ed i costi e le spese dei documenti economici del bilancio di previsione e di rendicontazione. Il risultato economico d'esercizio implica un procedimento di analisi della competenza economica e delle componenti economiche positive e negative relative all'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Il presente principio della competenza economica è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio; in particolare si fa riferimento al budget economico e/o preventivo economico, al conto economico ed al conto del patrimonio nel rendiconto della gestione.

La rilevazione contabile dell'aspetto economico della gestione è necessaria in considerazione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio.

I documenti di programmazione e di previsione esprimono la dimensione finanziaria di fatti economici complessivamente valutati in via preventiva.

Il rendiconto deve rappresentare la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale dei fatti amministrativi che la singola amministrazione pubblica ha realizzato nell'esercizio.

L'analisi economica dei fatti amministrativi di una singola amministrazione pubblica richiede una distinzione tra fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, e fatti gestionali non caratterizzati da questo processo in quanto finalizzati ad altre attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), che danno luogo a oneri e proventi.

Nel primo caso la competenza economica dei costi e dei ricavi è riconducibile al principio contabile n. 11 dei Dottori Commercialisti, mentre nel secondo caso, e quindi per la maggior parte delle attività amministrative pubbliche, è necessario fare riferimento alla competenza economica delle componenti positive e negative della gestione

direttamente collegate al processo erogativo delle prestazioni e servizi offerti alla comunità amministrata e quindi alle diverse categorie di portatori di interesse.

Nel secondo caso quindi, i ricavi, come regola generale, devono essere imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:

- il processo produttivo dei beni o dei servizi è stato completato;
- l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.

Le risorse finanziarie rese disponibili per le attività istituzionali dell'amministrazione, come i diversi proventi o trasferimenti correnti di natura tributaria o non, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria e se tali risorse sono risultate impiegate per la copertura dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate. Fanno eccezione i trasferimenti a destinazione vincolata, siano questi correnti o in conto capitale, che vengono imputati in ragione del costo o dell'onere di competenza economica alla copertura del quale sono destinati.

I componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce un corollario fondamentale del principio della competenza economica ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che presunti. Tale correlazione si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;
- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo. In particolare quando:
  - a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;
  - b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
  - c) L'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza.

I componenti economici positivi quindi devono essere correlati ai componenti economici negativi o costi o spese dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali caratterizzanti l'attività amministrativa di ogni amministrazione pubblica.

### **18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma**

Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza

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

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

## **PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA PROGRAMMAZIONE DI BILANCIO**

### **1. Definizione**

La programmazione è il processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento.

Il processo di programmazione, si svolge nel rispetto delle compatibilità economico-finanziarie e tenendo conto della possibile evoluzione della gestione dell'ente, richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse nelle forme e secondo le modalità definite da ogni ente, si conclude con la formalizzazione delle decisioni politiche e gestionali che danno contenuto a programmi e piani futuri riferibili alle missioni dell'ente.

Attraverso l'attività di programmazione, le amministrazioni concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica emanati in attuazione degli articoli 117, terzo comma, e 119, secondo comma, della Costituzione e ne condividono le conseguenti responsabilità.

Le Regioni individuano gli obiettivi generali della programmazione economico-sociale e della pianificazione territoriale e stabiliscono le forme e i modi della partecipazione degli enti locali all'elaborazione dei piani e dei programmi regionali.

La programmazione si attua nel rispetto dei principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 del D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

I documenti nei quali si formalizza il processo di programmazione devono essere predisposti in modo tale da consentire ai portatori di interesse di:

- a) conoscere, relativamente a missioni e programmi di bilancio, i risultati che l'ente si propone di conseguire,
- b) valutare il grado di effettivo conseguimento dei risultati al momento della rendicontazione.

L'attendibilità, la congruità e la coerenza, interna ed esterna, dei documenti di programmazione è prova della affidabilità e credibilità dell'ente.

Nel rispetto del principio di comprensibilità, i documenti della programmazione esplicitano con chiarezza, il collegamento tra:

- il quadro complessivo dei contenuti della programmazione;
- i portatori di interesse di riferimento;
- le risorse finanziarie, umane e strumentali disponibili;
- le correlate responsabilità di indirizzo, gestione e controllo.

## **2. Contenuti della programmazione**

I contenuti della programmazione, devono essere declinati in coerenza con:

1. il programma di governo, che definisce le finalità e gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente anche attraverso il sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate (il cd gruppo amministrazioni pubblica);
2. gli indirizzi di finanza pubblica definiti in ambito comunitario e nazionale.

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

I risultati riferiti alle finalità sono rilevabili nel medio periodo e sono espressi in termini di impatto atteso sui bisogni esterni quale effetto dell'attuazione di politiche, programmi ed eventuali progetti.

I risultati riferiti agli obiettivi di gestione, nei quali si declinano le politiche, i programmi e gli eventuali progetti dell'ente, sono rilevabili nel breve termine e possono essere espressi in termini di:

- a) efficacia, intesa quale grado di conseguimento degli obiettivi di gestione. Per gli enti locali i risultati in termini di efficacia possono essere letti secondo profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza.
- b) efficienza, intesa quale rapporto tra risorse utilizzate e quantità di servizi prodotti o attività svolta.

## **3. I caratteri qualificanti della programmazione**

I caratteri qualificanti della programmazione propri dell'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni pubbliche, sono:

- a) la valenza pluriennale del processo;
- b) la lettura non solo contabile dei documenti nei quali le decisioni politiche e gestionali trovano concreta attuazione;
- c) la coerenza ed interdipendenza dei vari strumenti della programmazione.

### **3.1 Valenza pluriennale del processo**

Il concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica e la condivisione delle conseguenti responsabilità, rendono necessaria una consapevole attività di programmazione con un orizzonte temporale almeno triennale.

La necessità di estendere al medio periodo l'orizzonte delle decisioni da assumere e delle verifiche da compiere va al di là, quindi, del carattere "autorizzatorio" del bilancio di previsione e significa, per ciascuna amministrazione, porre attenzione a:

- a) affidabilità e incisività delle politiche e dei programmi,
- b) chiarezza degli obiettivi,
- c) corretto ed efficiente utilizzo delle risorse.

### **3.2 Lettura non solo contabile dei documenti**

Per assicurare che la programmazione svolga appieno le proprie funzioni: politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa, occorre dare rilievo alla chiarezza e alla precisione delle finalità e degli obiettivi di gestione, alle risorse necessarie per il loro conseguimento e alla loro sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale.

Pertanto, in fase di programmazione, assumono particolare importanza il principio della comprensibilità, finalizzato a fornire un'omogenea informazione nei confronti dei portatori di interesse e il principio della competenza finanziaria, che costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

### **3.3 Coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio**

Il principio di coerenza implica una considerazione "complessiva e integrata" del ciclo di programmazione, sia economico che finanziario, e un raccordo stabile e duraturo tra i diversi aspetti quantitativi e descrittivi delle politiche e dei relativi obiettivi - inclusi nei documenti di programmazione.

In particolare il bilancio di previsione, momento conclusivo della fase di previsione e programmazione, deve rappresentare con chiarezza non solo gli effetti contabili delle scelte assunte, ma anche la loro motivazione e coerenza con il programma politico dell'amministrazione, con il quadro economico-finanziario e con i vincoli di finanza pubblica.

La presenza degli elementi costitutivi di ciascun documento di programmazione e la loro integrazione risulta necessaria, al fine di garantire in termini comprensibili la valenza programmatica, contabile ed organizzativa dei documenti in oggetto, nonché l'orientamento ai portatori di interesse nella loro redazione.

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

## **4. Il ciclo di programmazione dello Stato e delle amministrazioni pubbliche**

La legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificata e integrata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39 al fine di garantire la piena integrazione tra il ciclo di programmazione nazionale e quello europeo<sup>2</sup>,

---

<sup>2</sup> Il Consiglio ECOFIN del 7 settembre 2010 ha definito il ciclo di programmazione in ambito europeo attraverso l'introduzione del semestre europeo che, al fine di garantire il coordinamento preventivo delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri, la trasmissione alla Commissione degli obiettivi programmatici di finanza pubblica e le politiche economiche e di bilancio di ciascun Paese, in una fase antecedente la loro attuazione a livello di singolo Stato. Per questa ragione, entro la fine del mese di aprile, ciascun Paese trasmette alle autorità europee il Programma di Stabilità (PS) e il Programma Nazionale di Riforma (PNR). Il semestre europeo concentra il ciclo della programmazione nel primo semestre di ciascun anno, lasciando alla seconda parte dell'esercizio l'adozione delle misure programmate, ed è articolato secondo il seguente schema:

- nel mese di gennaio, la Commissione europea elabora l'analisi annuale sulla crescita in cui fornisce l'indagine sulle prospettive macroeconomiche e formula le proposte strategiche per l'economia europea<sup>15</sup>;
- nel mese di marzo, la Commissione europea predisponde un rapporto sulla base del quale il Consiglio europeo indica i principali obiettivi di politica economica per l'Unione europea e l'Area euro e le possibili strategie di riforma per conseguire tali obiettivi (c.d. linee guida);
- nel mese di aprile, gli Stati membri, tenuto conto delle indicazioni fornite, comunicano alla Commissione i propri obiettivi di medio termine e le principali azioni di riforma che intende adottare con l'aggiornamento del Programma di stabilità e del Programma nazionale di riforma;
- nei mesi di giugno e luglio, il Consiglio Europeo e il Consiglio dei Ministri finanziari, sulla base della valutazione dei Programmi di stabilità, forniscono indicazioni specifiche per ciascun Paese. Il Consiglio, nel caso in cui ritenga necessaria una modifica degli obiettivi di medio termine e le misure indicate per il loro conseguimento, inviterà lo Stato membro a rivedere il programma presentato;

dedica alla “Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica” il titolo terzo e prevede che tutte le amministrazioni pubbliche devono conformare l'impostazione delle previsioni di entrata e di spesa al metodo della programmazione.

#### **4.1 Gli strumenti della programmazione regionale**

Gli strumenti di programmazione delle regioni sono i seguenti:

- a) entro il 30 giugno di ciascun anno la Giunta regionale presenta al Consiglio il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) per le conseguenti deliberazioni;
- b) la Nota di aggiornamento del DEFR, da presentare al Consiglio entro 30 giorni dalla presentazione della Nota di aggiornamento del DEF nazionale per le conseguenti deliberazioni e comunque non oltre la data di presentazione sul disegno di legge di bilancio;
- c) il disegno di legge di stabilità regionale, da presentare al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di legge di bilancio dello Stato;
- d) il disegno di legge di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dall'approvazione del disegno di legge di stabilità dello Stato;
- e) il piano degli indicatori di bilancio, approvato dalla giunta entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e dall'approvazione del rendiconto e comunicato al Consiglio;
- f) il disegno di legge di assestamento del bilancio, presentato al Consiglio entro il 30 giugno di ogni anno;
- g) gli eventuali disegni di legge di variazione di bilancio;
- j) gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di bilancio, da presentare al Consiglio entro il mese di gennaio di ogni anno;
- k) gli specifici strumenti di programmazione regionale formulati in attuazione di programmi statali, comunitari e regionali e definiti nelle specifiche normative regionali in materia di programmazione generale e settoriale.

Il rendiconto della gestione conclude il sistema di bilancio, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento da parte della Giunta, ed entro il 31 luglio da parte del Consiglio.

I contenuti finanziari del DEFR e della Nota di aggiornamento al documento strategico di programmazione o analoghi strumenti regionali di programmazione economica e finanziaria annuale, sono definiti a seguito del parere che la Conferenza permanente per il coordinamento delle finanze pubbliche, di cui all'art. 5 della legge 5 maggio 2009, n. 42, elabora sulle linee guida per la ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica inseriti nel DEF (e nella nota di aggiornamento al DEF) e sulle regole previste per il singolo ente in ragione della categoria di appartenenza trasmesse dal Governo. In caso tale percorso di condivisione degli obiettivi di

---

- nei mesi successivi, ciascuno Stato membro, tenuto conto delle raccomandazioni e delle decisioni del Consiglio e della Commissione, predispone il bilancio e le misure di politica economica finalizzate al loro conseguimento.

Il programma di stabilità deve indicare gli obiettivi programmatici di finanza pubblica almeno per un triennio, nominali e strutturali; l'obiettivo di debito pubblico; le analisi di sensibilità del debito a differenti scenari di crescita e di tassi di interesse, la ripartizione per livelli di governo degli obiettivi di finanza pubblica, un'articolazione per i principali aggregati di entrate ed uscite del bilancio pubblico e il dettaglio della manovra necessaria a conseguire gli obiettivi in ciascun anno del periodo di previsione.

finanza pubblica non fosse adottato, i documenti regionali possono limitare la loro portata ad un contenuto meramente programmatico ed orientato a obiettivi non finanziari.

#### **4.2 Gli strumenti della programmazione degli enti locali**

Gli strumenti di programmazione degli enti locali sono:

- a) il Documento unico di programmazione (DUP), deliberato dal Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno, per le conseguenti deliberazioni;
- b) l'eventuale nota di aggiornamento del DUP, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno, per le conseguenti deliberazioni;
- c) lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP;
- d) il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta entro 10 giorni dall'approvazione del bilancio ;
- f) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto o entro 30 giorni dall'approvazione di tali documenti;
- g) lo schema di delibera di assestamento del bilancio, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno;
- h) le variazioni di bilancio;
- i) lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, da approvarsi da parte della Giunta entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento ed entro il 31 maggio da parte del Consiglio.

#### **4.3 Gli strumenti della programmazione degli enti strumentali**

Le regioni, le province e i comuni definiscono gli strumenti della programmazione dei propri organismi e enti strumentali (esclusi gli enti sanitari soggetti al titolo secondo del presente decreto), in coerenza con il presente principio e con le disposizioni del Decreto Legislativo n. 118 del 2011.

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

Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità finanziaria:

- a) Il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale, definito in coerenza con le indicazioni dell'ente capogruppo;
- b) il bilancio di previsione almeno triennale, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 9.

- c) Il bilancio gestionale o il piano esecutivo di gestione, cui sono allegati, nel rispetto dello schema indicato nell'allegato n. 12 il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, e il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- d) le variazioni di bilancio;
- e) Il piano degli indicatori di bilancio (se l'ente appartiene al settore delle amministrazioni pubbliche definito dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196).

Il rendiconto sulla gestione, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento da parte dell'organo esecutivo e entro il 31 maggio da parte dell'organo decisionale,, conclude il sistema di bilancio degli enti strumentali in contabilità finanziaria.

Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità civilistica:

- a) il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale, definito in coerenza con le indicazioni dell'ente capogruppo. In caso di attivazione di nuovi servizi è aggiornato il piano delle attività con la predisposizione di una apposita sezione dedicata al piano industriale dei nuovi servizi;
- b) il budget economico almeno triennale. Gli enti appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche definito dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, allegano al budget il prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello, di cui all'articolo 17, comma 3, del presente decreto;
- c) le eventuali variazioni al budget economico;
- d) il piano degli indicatori di bilancio (se l'ente appartiene al settore delle amministrazioni pubbliche definito dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196).

Il bilancio di esercizio, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento, conclude il sistema di bilancio degli enti strumentali. Gli enti appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche sono tenute anche alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa predisposto ai sensi dell'articolo 2428, comma 2, del codice civile. Gli enti appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche definito dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, allegano al bilancio di esercizio il prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello, di cui all'articolo 17, comma 3, del presente decreto.

## **5 Il Documento di economia e finanza regionale (DEFR)**

Il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) è presentato al Consiglio entro il 30 giugno di ciascun anno.

Nel caso in cui le specifiche normative regionali prevedano un documento programmatico di legislatura, nel primo anno del nuovo mandato, quest'ultimo documento può sostituire il DEFR, se predisposto nel rispetto del presente principio.

## **5.1 Definizione**

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità.

Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, come previsto dall'art. 1 della legge 196/2009 e successive modificazioni e integrazioni.

Le Regioni, le Province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali determinano gli obiettivi dei propri bilanci annuali e pluriennali in coerenza con gli obiettivi programmatici risultanti dalla Documento di economia e finanza di cui all'articolo 10, a seguito del coordinamento previsto dall'art. 8, della legge 196/2009 e successive modificazioni e integrazioni.

Il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) descrive gli scenari economico-finanziari internazionali, nazionali e regionali, le politiche da adottare, gli obiettivi della manovra di bilancio regionale, tenendo conto degli obiettivi del Patto di stabilità interno (PSI), ed espone il quadro finanziario unitario regionale di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi, della programmazione unitaria regionale, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento.

## **5.2 Finalità**

Il DEFR definisce gli obiettivi della manovra di bilancio regionale, ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione.

I procedimenti di formazione dei documenti contabili previsionali dell'ente devono necessariamente partire dal DEFR e fare riferimento agli indirizzi generali definiti all'inizio della legislatura regionale.

Il DEFR ha le seguenti finalità:

- decidere i programmi da realizzare e i relativi contenuti all'interno delle singole missioni, le relative previsioni di spesa e le relative modalità di finanziamento;
- orientare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta;
- costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi all'interno delle missioni e alla relazione al rendiconto di gestione.

## **5.3 Contenuti**

Il DEFR contiene le linee programmatiche dell'azione di governo regionale per il periodo compreso nel bilancio di previsione, necessarie per il conseguimento degli obiettivi di sviluppo della Regione.

I contenuti finanziari del DEFR e della Nota di aggiornamento al documento strategico di programmazione, sono definiti a seguito del parere che la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 5 della legge 5 maggio 2009, n.42, elabora sulle linee guida per la ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica inseriti nel DEF (e nella nota di aggiornamento del DEF) e sulle regole previste per il singolo ente in ragione della categoria di appartenenza trasmesse al governo. In caso tale

percorso di condivisione degli obiettivi di finanza pubblica non fosse adottato, i documenti regionali limiterebbero la loro portata ad un contenuto meramente programmatico e orientato a obiettivi non finanziari.

Ogni Regione definisce i contenuti del DEFR, che dovrà comunque contenere almeno quanto segue:

- le politiche da adottare
- gli obiettivi della manovra di bilancio, tenendo conto degli obiettivi del Patto di stabilità interno,
- il quadro finanziario unitario di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi della programmazione unitaria, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento,
- gli indirizzi agli enti strumentali ed alle società controllate e partecipate.

La prima sezione comprende:

- il quadro sintetico del contesto economico e finanziario di riferimento,
- la descrizione degli obiettivi strategici con particolare riferimento agli obiettivi e gli strumenti di politica regionale in campo economico, sociale e territoriale, anche trasversali, articolati secondo la programmazione autonoma delle singole Regioni evidenziando, laddove presenti, gli interventi che impattano sugli enti locali.

La seconda sezione comprende l'analisi sulla situazione finanziaria della Regione ed, in particolare, contiene:

- la costruzione del quadro tendenziale di finanza pubblica della Regione e degli Enti regionali sulla base delle risultanze dell'esercizio precedente;
- la manovra correttiva;
- l'indicazione dell'articolazione della manovra necessaria per il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, accompagnata anche da un'indicazione di massima delle misure attraverso le quali si prevede di raggiungere i predetti obiettivi;
- gli obiettivi programmatici pluriennali di riduzione del debito, tenendo conto della speciale disciplina relativa al debito pregresso già autorizzato e non contratto secondo la disciplina vigente fino all'entrata in vigore della L. Costituzionale 1/2012 e della relativa legge attuativa, nonché del rientro dell'eventuale nuovo disavanzo.

Lo sviluppo puntuale del contenuto della seconda sezione del DEFR è condizionato all'avanzamento dell'attuazione del federalismo fiscale: nelle more dell'attuazione del disposto dell'articolo 119 della Costituzione, gli indirizzi economico-finanziari collegati alla manovra finanziaria regionale sono contenuti nella relazione di accompagnamento del progetto della legge di bilancio.

## **6. La Nota di aggiornamento del DEFR regionale**

Entro il 20 settembre di ogni anno il Governo presenta alle Camere la Nota di aggiornamento del DEF.

Per garantire la necessaria coerenza con gli aggiornamenti della finanza pubblica nazionale la Giunta regionale presenta al Consiglio la Nota di aggiornamento del DEFR annuale entro 30 giorni dalla presentazione della Nota di aggiornamento del DEF nazionale, e comunque non oltre la data di presentazione del disegno di legge di bilancio.

## **7. La legge di stabilità regionale**

In connessione con le esigenze derivanti dallo sviluppo della fiscalità regionale, le regioni adottano una legge di stabilità regionale, contenente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio di previsione.

Essa contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio di previsione.

Essa provvede, per il medesimo periodo:

- a. alle variazioni delle aliquote e di tutte le altre misure che incidono sulla determinazione del gettito dei tributi di competenza regionale, con effetto, di norma, dal 1° gennaio dell'anno cui tale determinazione si riferisce;
- b. al rifinanziamento, per un periodo non superiore a quello considerato dal bilancio di previsione, delle leggi di spesa regionali, con esclusione delle spese obbligatorie e delle spese continuative;
- c. alla riduzione, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio di previsione, di autorizzazioni legislative di spesa;
- d. con riferimento alle spese pluriennali disposte dalle leggi regionali, alla rimodulazione delle quote destinate a gravare su ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione e degli esercizi successivi;
- e. alle eventuali autorizzazioni di spesa per interventi la cui realizzazione si protrae oltre il periodo di riferimento del bilancio di previsione altre regolazioni meramente quantitative rinviate alla legge di stabilità dalle leggi vigenti;
- f. norme che comportano aumenti di entrata o riduzioni di spesa, restando escluse quelle a carattere ordinamentale ovvero organizzatorio;
- g. le norme eventualmente necessarie a garantire l'attuazione del Patto di stabilità interno.

La legge di stabilità trae il riferimento necessario, per la dimostrazione della copertura finanziaria delle autorizzazioni annuali e pluriennali di spesa da essa disposte, dalle previsioni del bilancio a legislazione vigente.

Con gli eventuali progetti di legge collegati possono essere disposte modifiche ed integrazioni a disposizioni legislative regionali aventi riflessi sul bilancio per attuare il DEFR.

In un'unica sessione sono approvati nell'ordine i progetti di legge collegati, il progetto di legge di stabilità e il progetto di legge di bilancio.

## **8. Il Documento unico di programmazione degli enti locali (DUP)**

Entro il 31 luglio di ciascun anno il Consiglio delibera il Documento Unico di Programmazione (DUP).

Il DUP è lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali e consente di fronteggiare in modo permanente, sistemico e unitario le discontinuità ambientali e organizzative.

Il DUP costituisce, nel rispetto del principio del coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio, il presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione.

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

## 8.1. La Sezione Strategica (SeS)

La SeS sviluppa e concretizza le linee programmatiche di mandato di cui all'art. 46 comma 3 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 e individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento, gli indirizzi strategici dell'ente. Il quadro strategico di riferimento è definito anche in coerenza con le linee di indirizzo della programmazione regionale e tenendo conto del concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione Europea.

In particolare, la SeS individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento e con gli obiettivi generali di finanza pubblica, le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e che possono avere un impatto di medio e lungo periodo, le politiche di mandato che l'ente vuole sviluppare nel raggiungimento delle proprie finalità istituzionali e nel governo delle proprie funzioni fondamentali e gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato.

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

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

Gli obiettivi strategici, nell'ambito di ciascuna missione, sono definiti con riferimento all'ente. Per ogni obiettivo strategico è individuato anche il contributo che il gruppo amministrazione pubblica può e deve fornire per il suo conseguimento.

L'individuazione degli obiettivi strategici consegue a un processo conoscitivo di analisi strategica delle condizioni esterne all'ente e di quelle interne, sia in termini attuali che prospettici e alla definizione di indirizzi generali di natura strategica.

Con riferimento alle condizioni esterne, l'analisi strategica richiede, almeno, l'approfondimento dei seguenti profili:

1. Gli obiettivi individuati dal Governo per il periodo considerato anche alla luce degli indirizzi e delle scelte contenute nei documenti di programmazione comunitari e nazionali;
2. La valutazione corrente e prospettica della situazione socio-economica del territorio di riferimento e della domanda di servizi pubblici locali anche in considerazione dei risultati e delle prospettive future di sviluppo socio-economico;
3. I parametri economici essenziali utilizzati per identificare, a legislazione vigente, l'evoluzione dei flussi finanziari ed economici dell'ente e dei propri enti strumentali, segnalando le differenze rispetto ai parametri considerati nella Decisione di Economia e Finanza (DEF).

Con riferimento alle condizioni interne, l'analisi strategica richiede, almeno, l'approfondimento dei seguenti profili e la definizione dei seguenti principali contenuti della programmazione strategica e dei relativi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato:

1. organizzazione e modalità di gestione dei servizi pubblici locali tenuto conto dei fabbisogni e dei costi standard. Saranno definiti gli indirizzi generali sul ruolo degli organismi ed enti

strumentali e società controllate e partecipate con riferimento anche alla loro situazione economica e finanziaria, agli obiettivi di servizio e gestionali che devono perseguire e alle procedure di controllo di competenza dell'ente;

2. indirizzi generali di natura strategica relativi alle risorse e agli impieghi e sostenibilità economico finanziaria attuale e prospettica. A tal fine, devono essere oggetto di specifico approfondimento almeno i seguenti aspetti, relativamente ai quali saranno definiti appositi indirizzi generali con riferimento al periodo di mandato:
  - a. gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche con indicazione del fabbisogno in termini di spesa di investimento e dei riflessi per quanto riguarda la spesa corrente per ciascuno degli anni dell'arco temporale di riferimento della SeS;
  - b. i programmi ed i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
  - c. i tributi e le tariffe dei servizi pubblici;
  - d. la spesa corrente con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali anche con riferimento alla qualità dei servizi resi e agli obiettivi di servizio;
  - e. l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni;
  - f. la gestione del patrimonio;
  - g. il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
  - h. l'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;
  - i. gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed i relativi equilibri in termini di cassa.
3. Disponibilità e gestione delle risorse umane con riferimento alla struttura organizzativa dell'ente in tutte le sue articolazioni e alla sua evoluzione nel tempo anche in termini di spesa.
4. Coerenza e compatibilità presente e futura con le disposizioni del patto di stabilità interno e con i vincoli di finanza pubblica.

Negli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, l'analisi strategica, per la parte esterna, può essere limitata ai soli punti 2 e 3.

Gli effetti economico-finanziari delle attività necessarie per conseguire gli obiettivi strategici sono quantificati, con progressivo dettaglio nella SeO del DUP e negli altri documenti di programmazione.

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

In considerazione delle linee programmatiche di mandato e degli indirizzi strategici, al termine del mandato, l'amministrazione rende conto del proprio operato attraverso la relazione di fine mandato di cui all'art. 4 del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, quale dichiarazione certificata delle iniziative intraprese, dell'attività amministrativa e normativa e dei risultati riferibili alla programmazione strategica e operativa dell'ente e di bilancio durante il mandato.

## **8.2. La Sezione Operativa (SeO)**

La SeO ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione definito sulla base degli indirizzi generali e degli obiettivi strategici fissati nella SeS del DUP. In particolare, la SeO contiene la programmazione operativa dell'ente avendo a riferimento un arco temporale sia annuale che pluriennale.

Il contenuto della SeO, predisposto in base alle previsioni ed agli obiettivi fissati nella SeS, costituisce guida e vincolo ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione dell'ente.

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

La SeO supporta il processo di previsione per la predisposizione della manovra di bilancio.

La SeO individua, per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS. Per ogni programma, e per tutto il periodo di riferimento del DUP, sono individuati gli obiettivi operativi annuali da raggiungere.

Per ogni programma sono individuati gli aspetti finanziari, sia in termini di competenza con riferimento all'intero periodo considerato, che di cassa con riferimento al primo esercizio, della manovra di bilancio.

La SeO ha i seguenti scopi:

- a) definire, con riferimento all'ente e al gruppo amministrazione pubblica, gli obiettivi dei programmi all'interno delle singole missioni. Con specifico riferimento all'ente devono essere indicati anche i fabbisogni di spesa e le relative modalità di finanziamento;
- b) orientare e guidare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta;
- c) costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico e dei risultati conseguiti dall'ente, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi nell'ambito delle missioni e alla relazione al rendiconto di gestione.

Il contenuto minimo della SeO è costituito:

- a) dall'indicazione degli indirizzi e degli obiettivi degli organismi facenti parte del gruppo amministrazione pubblica;
- b) dalla dimostrazione della coerenza delle previsioni di bilancio con gli strumenti urbanistici vigenti;
- c) per la parte entrata, da una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli;
- d) dagli indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi;
- e) dagli indirizzi sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti;
- f) per la parte spesa, da una redazione per programmi all'interno delle missioni, con indicazione delle finalità che si intendono conseguire, della motivazione delle scelte di indirizzo effettuate e delle risorse umane e strumentali ad esse destinate;

- g) dall'analisi e valutazione degli impegni pluriennali di spesa già assunti;
- h) dalla valutazione sulla situazione economico – finanziaria degli organismi gestionali esterni;
- i) dalla programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità ad un programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali;
- j) dalla programmazione del fabbisogno di personale a livello triennale e annuale;
- k) dal piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali.

La SeO si struttura in due parti fondamentali:

- Parte 1, nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate, sia con riferimento all'ente sia al gruppo amministrazione pubblica, e definiti, per tutto il periodo di riferimento del DUP, i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;
- Parte 2, contenente la programmazione dettagliata, relativamente all'arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.

### Parte 1

Nella Parte 1 della SeO del DUP sono individuati, per ogni singola missione e coerentemente agli indirizzi strategici contenuti nella SeS, i programmi operativi che l'ente intende realizzare nell'arco pluriennale di riferimento della SeO del DUP.

La definizione degli obiettivi dei programmi che l'ente intende realizzare deve avvenire in modo coerente con gli obiettivi strategici definiti nella SeS.

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

Gli obiettivi individuati per ogni programma rappresentano la declinazione annuale e pluriennale degli obiettivi strategici contenuti nella SeS e costituiscono indirizzo vincolante per i successivi atti di programmazione, in applicazione del principio della coerenza tra i documenti di programmazione. L'individuazione delle finalità e la fissazione degli obiettivi per i programmi deve "guidare", negli altri strumenti di programmazione, l'individuazione dei progetti strumentali alla loro realizzazione e l'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi.

Gli obiettivi dei programmi devono essere controllati annualmente a fine di verificarne il grado di raggiungimento e, laddove necessario, modificati, dandone adeguata giustificazione, per dare una rappresentazione veritiera e corretta dei futuri andamenti dell'ente e del processo di formulazione dei programmi all'interno delle missioni.

L'individuazione degli obiettivi dei programmi deve essere compiuta sulla base dell'attenta analisi delle condizioni operative esistenti e prospettiche dell'ente nell'arco temporale di riferimento del DUP.

In ogni caso il programma è il cardine della programmazione e, di conseguenza, il contenuto dei programmi deve esprimere il momento chiave della predisposizione del bilancio finalizzato alla gestione delle funzioni fondamentali dell'ente.

Il contenuto del programma è l'elemento fondamentale della struttura del sistema di bilancio ed il perno intorno al quale definire i rapporti tra organi di governo, e tra questi e la struttura organizzativa e delle responsabilità di gestione dell'ente, nonché per la corretta informazione sui contenuti effettivi delle scelte dell'amministrazione agli utilizzatori del sistema di bilancio.

Nella costruzione, formulazione e approvazione dei programmi si svolge l'attività di definizione delle scelte "politiche" che è propria del massimo organo elettivo preposto all'indirizzo e al controllo. Si devono esprimere con chiarezza le decisioni politiche che caratterizzano l'ente e l'impatto economico, finanziario e sociale che avranno.

I programmi devono essere analiticamente definiti in modo da costituire la base sulla quale implementare il processo di definizione degli indirizzi e delle scelte che deve, successivamente, portare, tramite la predisposizione e l'approvazione del PEG, all'affidamento di obiettivi e risorse ai responsabili dei servizi.

La Sezione operativa del DUP comprende, per la parte entrata, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli.

Comprende altresì la formulazione degli indirizzi in materia di tributi e di tariffe dei servizi, quale espressione dell'autonomia impositiva e finanziaria dell'ente in connessione con i servizi resi e con i relativi obiettivi di servizio.

I mezzi finanziari necessari per la realizzazione dei programmi all'interno delle missioni devono essere "valutati", e cioè:

- a) individuati quanto a tipologia;
- b) quantificati in relazione al singolo cespite;
- c) descritti in rapporto alle rispettive caratteristiche;
- d) misurati in termini di gettito finanziario.

Contestualmente devono essere individuate le forme di finanziamento, avuto riguardo alla natura dei cespiti, se ricorrenti e ripetitivi - quindi correnti - oppure se straordinari.

Il documento deve comprendere la valutazione e gli indirizzi sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti, sulla capacità di indebitamento e soprattutto sulla relativa sostenibilità in termini di equilibri di bilancio e sulla compatibilità con i vincoli di finanza pubblica. Particolare attenzione deve essere posta sulla compatibilità con i vincoli del patto di stabilità interno, anche in termini di flussi di cassa.

Particolare attenzione va posta alle nuove forme di indebitamento, che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso ed in quelle degli anni successivi.

L'analisi delle condizioni operative dell'ente costituisce il punto di partenza della attività di programmazione operativa dell'ente.

L'analisi delle condizioni operative dell'ente deve essere realizzata con riferimento almeno ai seguenti aspetti:

- le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili nonché le caratteristiche dei servizi dell'ente;
- i bisogni per ciascun programma all'interno delle missioni, con particolare riferimento ai servizi fondamentali;
- gli orientamenti circa i contenuti degli obiettivi del Patto di Stabilità interno da perseguire ai sensi della normativa in materia e le relative disposizioni per i propri enti strumentali e società controllate e partecipate;
- per la parte entrata, una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli. La valutazione delle risorse finanziarie deve offrire, a conforto della veridicità della previsione, un trend storico che evidenzii gli scostamenti rispetto agli «accertamenti», tenuto conto dell'effettivo andamento degli esercizi precedenti;
- gli indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi;

- la valutazione e gli indirizzi sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti, sulla capacità di indebitamento e relativa sostenibilità in termini di equilibri di bilancio e sulla compatibilità con i vincoli di finanza pubblica;
- per la parte spesa, l'analisi degli impegni pluriennali di spesa già assunti;
- la descrizione e l'analisi della situazione economico – finanziaria degli organismi aziendali facenti parte del gruppo amministrazione pubblica e degli effetti della stessa sugli equilibri annuali e pluriennali del bilancio. Si indicheranno anche gli obiettivi che si intendono raggiungere tramite gli organismi gestionali esterni, sia in termini di bilancio sia in termini di efficienza, efficacia ed economicità.

E' prioritario il finanziamento delle spese correnti consolidate, riferite cioè ai servizi essenziali e strutturali, al mantenimento del patrimonio e dei servizi ritenuti necessari.

La parte rimanente può quindi essere destinata alla spesa di sviluppo, intesa quale quota di risorse aggiuntive che si intende destinare al potenziamento quali-quantitativo di una certa attività, o alla creazione di un nuovo servizio.

Infine, con riferimento alla previsione di spese di investimento e relative fonti di finanziamento, occorre valutare la sostenibilità negli esercizi futuri in termini di spese indotte.

Per ogni programma deve essere effettuata l'analisi e la valutazione degli impegni pluriennali di spesa già assunti a valere sugli anni finanziari a cui la SeO si riferisce e delle maggiori spese previste e derivanti dai progetti già approvati per interventi di investimento.

Una particolare analisi dovrà essere dedicata al "Fondo pluriennale vincolato" sia di parte corrente, sia relativo agli interventi in conto capitale, non solo dal punto di vista contabile, ma per valutare tempi e modalità della realizzazione dei programmi e degli obiettivi dell'amministrazione.

### **Parte 2**

La Parte 2 della SeO comprende la programmazione in materia di lavori pubblici, personale e patrimonio.

La realizzazione dei lavori pubblici degli enti locali deve essere svolta in conformità ad un programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali che sono ricompresi nella SeO del DUP.

I lavori da realizzare nel primo anno del triennio sono compresi nell'elenco annuale che costituisce il documento di previsione per gli investimenti in lavori pubblici e il loro finanziamento.

Ogni ente locale deve analizzare, identificare e quantificare gli interventi e le risorse reperibili per il loro finanziamento.

Il programma deve in ogni modo indicare:

- le priorità e le azioni da intraprendere come richiesto dalla legge;
- la stima dei tempi e la durata degli adempimenti amministrativi di realizzazione delle opere e del collaudo;
- La stima dei fabbisogni espressi in termini sia di competenza, sia di cassa, al fine del relativo finanziamento in coerenza con i vincoli di finanza pubblica.

Trattando della programmazione dei lavori pubblici si dovrà fare necessariamente riferimento al "Fondo pluriennale vincolato" come saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

La programmazione del fabbisogno di personale che gli organi di vertice degli enti sono tenuti ad approvare, ai sensi di legge, deve assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi compatibilmente con le disponibilità finanziarie e i vincoli di finanza pubblica.

Al fine di procedere al riordino, gestione e valorizzazione del proprio patrimonio immobiliare l'ente, con apposita delibera dell'organo di governo individua, redigendo apposito elenco, i singoli immobili di proprietà dell'ente. Tra questi devono essere individuati quelli non strumentali all'esercizio delle proprie funzioni istituzionali e quelli suscettibili di valorizzazione ovvero di dismissione. Sulla base delle informazioni contenute nell'elenco deve essere predisposto il "Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali" quale parte integrante del DUP.

La ricognizione degli immobili è operata sulla base, e nei limiti, della documentazione esistente presso i propri archivi e uffici.

L'iscrizione degli immobili nel piano determina una serie di effetti di natura giuridico – amministrativa previsti e disciplinati dalla legge.

Nel DUP dovranno essere inseriti tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore prevederà la redazione ed approvazione. Si fa riferimento ad esempio alla possibilità di redigere piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa di cui all'art. 16, comma 4, del D.L. 98/2011 – L. 111/2011.

### **8.3. Inammissibilità e improcedibilità delle deliberazioni non coerenti con il documento unico di programmazione degli enti locali.**

Il regolamento di contabilità deve disciplinare i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di consiglio e di giunta che non sono coerenti con le previsioni e i contenuti programmatici del DUP degli enti locali.

## **9. Il bilancio di previsione finanziario**

### **9.1 Definizione**

Il bilancio di previsione finanziario è il documento nel quale vengono rappresentate contabilmente le previsioni di natura finanziaria riferite a ciascun esercizio compreso nell'arco temporale considerato nei Documenti di programmazione dell'ente (il DEFR regionale e il DUP degli enti locali), attraverso il quale gli organi di governo di un ente, nell'ambito dell'esercizio della propria funzione di indirizzo e di programmazione, definiscono la distribuzione delle risorse finanziarie tra i programmi e le attività che l'amministrazione deve realizzare, in coerenza con quanto previsto nel documento di programmazione.

Il bilancio di previsione finanziario è almeno triennale. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale (al tesoriere sono trasmesse solo le informazioni relative al bilancio annuale, costituite dai residui alla data di avvio dell'esercizio e dagli stanziamenti relativi al primo esercizio, completi delle articolazioni previste nello schema di bilancio).

Il bilancio di previsione finanziario svolge le seguenti finalità:

- *politico-amministrativa* in quanto consente l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che gli organi di governance esercitano sull'organo esecutivo ed è lo strumento fondamentale per la gestione amministrativa nel corso dell'esercizio;
- di *programmazione finanziaria* poiché descrive finanziariamente le informazioni necessarie a sostenere le amministrazioni pubbliche nel processo di decisione politica, sociale ed economica;

- di *destinazione delle risorse* a preventivo attraverso la funzione *autorizzatoria*, connessa alla natura finanziaria del bilancio;
- di *verifica degli equilibri finanziari* nel tempo e, in particolare, della copertura delle spese di funzionamento e di investimento programmate. Per le regioni il bilancio di previsione costituisce sede per il riscontro della copertura finanziaria di nuove o maggiori spese stabilite da leggi della regione a carico di esercizi futuri;
- *informative* in quanto fornisce informazioni agli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dirigenti, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri organi pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione, nonché in merito all'andamento finanziario della amministrazione.

La classificazione delle spese in missioni, programmi, macroaggregati, capitoli ed eventualmente, in articoli, prevista dagli articoli 12, 13 e 14 del decreto legislativo n. 118/2011, è posta in relazione ai livelli di governo cui è attribuita la responsabilità della distribuzione delle risorse. La funzione politico amministrativa di indirizzo e controllo è svolta dal Consiglio, che la esercita attraverso l'approvazione del bilancio autorizzatorio per missioni e programmi e titoli, che ripartisce le risorse disponibili tra le funzioni e i programmi.

Nell'ambito della destinazione delle risorse tra le missioni dell'ente, e nel rispetto di quanto previsto dalla legge e dal documento di programmazione, la funzione di ripartizione delle risorse in considerazione della natura economica della spesa, è svolta:

- nelle regioni dalla Giunta, attraverso la ripartizione delle tipologie di entrata in categorie, e dei programmi in macroaggregati e dalla Giunta o dal Segretario generale (secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità), attraverso la ripartizione delle tipologie e dei macroaggregati in capitoli ed eventualmente in articoli. Tale documenti costituiscono il Documento Tecnico di accompagnamento al bilancio e il bilancio finanziario gestionale;

- negli enti locali dalla Giunta, attraverso la ripartizione delle tipologie di entrata in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli e dei programmi di spesa in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. Tale documento costituisce il piano esecutivo di gestione.

Attraverso il bilancio finanziario gestionale delle regioni e il PEG degli enti locali, si provvede anche ad attribuire ai titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi assegnati. Per gli enti locali il PEG costituisce anche il fondamentale strumento di determinazione degli obiettivi di gestione e di affidamento degli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei programmi previsti nel bilancio.

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

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

## **9.2 La procedura di approvazione del bilancio di previsione delle regioni**

Entro il 31 ottobre di ogni anno, e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio dello Stato, la giunta approva lo schema della delibera di approvazione del bilancio di previsione finanziario relativa almeno al triennio successivo, da sottoporre all'approvazione del Consiglio. Unitamente allo schema di delibera di approvazione del bilancio, la Giunta trasmette, a fini conoscitivi, anche la proposta di articolazione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati;

In caso di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al Documento di programmazione.

Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione riguardante le previsioni di entrata e di spesa riguardanti almeno il triennio successivo.

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

- i) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
- j) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- k) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- l) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
- m) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
- n) l'elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste di cui all'articolo 48, comma 1, lettera b);
- o) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
- p) la nota integrativa;
- q) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Contestualmente all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio, la Giunta approva la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio, che costituisce il Documento Tecnico di accompagnamento.

Al Documento Tecnico di accompagnamento sono allegati, nel rispetto dello schema indicato nell'allegato 12:

- a) il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie,
- b) il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione.

Contestualmente all'approvazione del Documento tecnico di accompagnamento, la Giunta, o il Segretario generale (secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità), approva la ripartizione delle categorie e dei macroaggregati in capitoli ed eventualmente in articoli, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio, che costituisce il bilancio finanziario gestionale.

I capitoli e gli eventuali articoli sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario.

Al bilancio gestionale è allegato il prospetto riguardante le previsioni di competenza e di cassa dei capitoli di entrata e di spesa della gestione sanitaria articolato, per quanto riguarda le entrate in titoli, tipologie, categorie e capitoli e per quanto riguarda le spese, in titoli, macroaggregati e capitoli. Se il bilancio gestionale della regione risulta articolato in modo da distinguere la gestione ordinaria dalla gestione sanitaria, tale allegato non è necessario.

Per “contestualmente” si intende la prima seduta di giunta successiva all’approvazione del bilancio da parte del Consiglio. Nei casi in cui il regolamento della regione prevede l’approvazione del bilancio finanziario gestionale da parte del segretario, per “contestualmente” si intende entro i cinque giorni lavorativi successivi all’approvazione del documento tecnico di accompagnamento.

Il bilancio di previsione finanziario, il relativo documento tecnico di accompagnamento e il bilancio gestionale sono pubblicati contestualmente nel sito internet della regione. Nel sito internet dell’ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, le variazioni del documento tecnico di accompagnamento, il bilancio di previsione assestato, il documento tecnico di accompagnamento assestato e il bilancio gestionale assestato. Il sistema informativo dell’ente garantisce l’invio alla banca dati unitaria di cui all’articolo 13 della legge n. 196 del 2009, del bilancio di previsione finanziario, completo di allegati, unitamente alle previsioni del documento tecnico di accompagnamento e delle previsioni del bilancio gestionale aggregate secondo l’articolazione del piano dei conti di quarto livello. Tali documenti sono pubblicati anche nel sito internet della regione.

### **9.3 La procedura di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali**

Entro il 15 novembre di ogni anno la giunta approva lo schema della delibera di approvazione del bilancio di previsione finanziario relativa almeno al triennio successivo, da sottoporre all’approvazione del Consiglio. Unitamente allo schema di delibera di approvazione del bilancio, la Giunta trasmette, a titolo conoscitivo, anche la proposta di articolazione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati;

In caso di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al Documento di programmazione.

Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione riguardante le previsioni di entrata e di spesa riguardanti almeno il triennio successivo.

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

- a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
- e) il prospetto delle spese previste per l’utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- f) il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- g) il rendiconto di gestione e il bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, se non integralmente pubblicati nel sito internet dell’ente locale;
- h) le risultanze dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo “amministrazione pubblica” di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Se tali documenti contabili sono integralmente pubblicati nei siti internet degli enti, ne è allegato l’elenco con l’indicazione dei relativi siti web istituzionali;

- i) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
- j) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- k) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;
- l) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno
- m) la nota integrativa;
- n) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Contestualmente all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio, la Giunta approva la ripartizione delle tipologie in categorie, capitoli e, eventualmente, in articoli, e dei programmi in macroaggregati, capitoli e, eventualmente, in articoli, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio, che costituisce il Piano esecutivo di gestione, cui è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati.

Per "contestualmente" si intende la prima seduta di giunta successiva all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio.

I capitoli e gli eventuali articoli sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario.

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

Il sistema informativo dell'ente garantisce l'invio alla banca dati unitaria di cui all'articolo 13 della legge n. 196 del 2009, del bilancio di previsione finanziario, completo di allegati, unitamente alle previsioni del documento tecnico di accompagnamento e delle previsioni del bilancio gestionale aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello. Tali documenti sono pubblicati anche nel sito internet della regione.

#### **9.4. La struttura del bilancio di previsione finanziario**

Il bilancio di previsione espone separatamente l'andamento delle entrate e delle spese riferite ad un orizzonte temporale di almeno un triennio, definito in base alla legislazione statale e regionale vigente e al documento di programmazione dell'ente, ed è elaborato in termini di competenza finanziaria e di cassa con riferimento al primo esercizio e in termini di competenza finanziaria per gli esercizi successivi.

Le entrate del bilancio di previsione sono classificate in titoli e tipologie, secondo le modalità individuate dal glossario del piano dei conti per le voci corrispondenti.

Le spese del bilancio di previsione sono classificate in missioni e programmi secondo le modalità individuate dal glossario delle missioni e dei programmi.

I titoli e le tipologie, le missioni e i programmi che presentano importi pari a 0 possono non essere indicati nel bilancio. In ogni caso, il sistema informativo contabile dell'ente deve essere in grado di trasmettere in via telematica il bilancio, completo anche che delle previsioni degli importi

presentano valori pari a 0 alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

I programmi di spesa sono articolati nei seguenti titoli di spesa che, se presentano importo pari a 0, possono non essere indicati nel bilancio:

*TITOLO 1 SPESE CORRENTI*

*TITOLO 2 SPESE IN CONTO CAPITALE*

*TITOLO 3 SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE*

*TITOLO 4 RIMBORSO DI PRESTITI.*

Solo per la missione 60 "Anticipazioni finanziarie" e per la missione 99 "Servizi per conto terzi", possono essere previsti anche i seguenti titoli:

*TITOLO 5 CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE*

*TITOLO 7 SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO.*

Per ciascuna unità di voto, costituita dalla tipologia di entrata e dal programma di spesa, il bilancio di previsione indica:

- a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello del triennio cui il bilancio si riferisce;
- b) l'importo definitivo delle previsioni di competenza e di cassa dell'anno precedente il triennio cui si riferisce il bilancio, risultanti alla data di elaborazione del bilancio di previsione. Nel bilancio di previsione riguardante il triennio 2014-2016, gli enti locali non indicano le previsioni definitive di cassa del 2013;
- c) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui autorizza l'impegno in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce;
- d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere e delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio del triennio, senza distinzioni tra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

Ciascun programma di spesa, distintamente per i titoli in cui è articolato, indica:

- la quota dello stanziamento che corrisponde ad impegni assunti negli esercizi precedenti alla data di elaborazione del bilancio (la voce "di cui già impegnato");
- la quota di stanziamento relativa al fondo pluriennale vincolato, che corrisponde alla somma delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi o delle spese che sono già state impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, la cui copertura è costituita da entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio e dal fondo pluriennale vincolato iscritto tra le entrate.

Le previsioni di competenza finanziaria sono elaborate in coerenza con il principio generale n. 16, e rappresentano le entrate e le spese che si prevede saranno esigibili in ciascuno degli esercizi considerati, anche se la relativa obbligazione è sorta in esercizi precedenti.

L'esigibilità di ciascuna obbligazione è individuata nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria, di cui all'allegato n. 4.2 al presente decreto.

La previsione delle entrate rappresenta quanto l'amministrazione ritiene di poter ragionevolmente accertare in ciascun esercizio contemplato nel bilancio, anche nel rispetto dei principi contabili generali dell'attendibilità e della congruità, e rappresenta contabilmente il programma che l'organo di vertice assegna all'organo esecutivo per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento delle spese di funzionamento e di investimento.

Anche le previsioni di spesa sono predisposte nel rispetto dei principi contabili generali della veridicità e della coerenza, tenendo conto dei riflessi finanziari delle decisioni descritte nel documento di programmazione, comprese quelle in corso di realizzazione rappresentate dagli impegni già assunti a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate, esigibili negli esercizi considerati.

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

Particolare attenzione deve essere dedicata alle fonti di finanziamento, come i mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale.

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

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

Al riguardo si ricorda che, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato in attuazione dell'articolo 3, comma 7, del presente decreto, i residui sono costituiti solo da obbligazioni giuridiche esigibili.

L'adozione del principio della competenza potenziata, che richiede l'imputazione delle obbligazioni giuridiche all'esercizio in cui le stesse sono esigibili, non consente la formazione di residui derivanti "da accantonamenti contabili" di risorse in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate. Nel rispetto del principio della competenza potenziata, l'accantonamento contabile di risorse è effettuato iscrivendo in bilancio stanziamenti di spesa che non è possibile impegnare e pagare (che pertanto non danno luogo a residui passivi). Le conseguenti economie di spesa danno luogo alla quota "accantonata" del risultato di amministrazione, utilizzabile a seguito del verificarsi degli eventi che hanno determinato la costituzione dell'accantonamento.

Con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio, prima degli stanziamenti riguardanti le entrate, sono iscritte le voci relative al fondo pluriennale vincolato.

L'importo complessivo dei fondi pluriennali iscritti tra le entrate di ciascun esercizio considerato nel bilancio corrisponde all'importo degli stanziamenti di spesa complessivi dell'esercizio precedente riguardanti il fondo pluriennale. Solo con riferimento al primo esercizio l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei

fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.

Nel bilancio di previsione 2014-2016, con riferimento all'esercizio 2014, l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari a 0 se il bilancio di previsione è approvato prima del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. Se il bilancio di previsione è approvato successivamente al riaccertamento straordinario dei residui l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi al 31 dicembre 2013 cancellati e reimputati agli esercizi successivi e i residui attivi al 31 dicembre 2013 cancellati e reimputati agli esercizi successivi.

Dopo le voci relative al fondo pluriennale vincolato, prima degli stanziamenti riguardanti le entrate, nel primo esercizio considerato nel bilancio è iscritto l'importo relativo all'eventuale utilizzo dell'avanzo di amministrazione, con indicazione della quota utilizzata prima dell'approvazione del rendiconto. Tale importo corrisponde a quello indicato nell'allegato riguardante il risultato di amministrazione presunto. Le modalità di utilizzo del risultato di amministrazione vincolato sono indicate dal principio applicato della contabilità finanziaria 9.2. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione.

### **9.5 La funzione autorizzatoria del bilancio di previsione finanziario**

Gli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione finanziario riguardanti gli esercizi finanziari cui il bilancio si riferisce hanno natura autorizzatoria, costituendo limite agli impegni ed ai pagamenti, con l'esclusione delle previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro/servizi per conto di terzi i cui stanziamenti non comportano limiti alla gestione.

Hanno natura autorizzatoria anche gli stanziamenti di entrata riguardanti le accensione di prestiti. A seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di tutti gli esercizi considerati del bilancio, al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio. Con riferimento a tali stanziamenti non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.

Ad esempio, in caso di eventi imprevisti, quale il venir meno o la riduzione dei dividendi o il taglio di trasferimenti a favore dell'ente, che fanno prevedere un disavanzo della gestione finanziaria, in attesa delle variazioni di bilancio e delle misure necessarie a ripristinare il pareggio, la giunta può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti degli esercizi per i quali si prevede lo squilibrio, non ancora impegnati, al fine di evitare l'assunzione di obbligazioni giuridicamente perfezionate che potrebbero irrigidire la gestione ed impedire l'adozione di interventi strutturali di riequilibrio da parte del Consiglio.

Per effetto della natura autorizzatoria attribuita alle previsioni di tutti gli esercizi considerati nel bilancio:

- possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti, imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo, riguardanti contratti o convenzioni pluriennali o necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, nel rispetto di quanto previsto nei documenti di programmazione e fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;

- possono essere assunte obbligazioni concernenti spese di investimento imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo, a condizione di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento dal momento in cui sorge l'obbligazione, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006. La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, fino all'esercizio 2015, di una legge di autorizzazione all'indebitamento:
- in caso di esercizio provvisorio la gestione è effettuata sulla base delle autorizzazioni del secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato;
- tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione possono essere oggetto di provvedimenti di variazione di bilancio nel corso dell'esercizio, secondo le stesse modalità previste per il primo esercizio. In particolare, le variazioni riguardanti gli accantonamenti al fondo pluriennale vincolato devono essere effettuate anche con riferimento agli stanziamenti relativi agli esercizi successivi al fine di garantire sempre l'equivalenza tra l'importo complessivo degli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato e la somma delle due voci riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritte in entrata per ciascun esercizio considerato nel bilancio. Il fondo pluriennale vincolato di entrata del primo esercizio che corrisponde all'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato di spesa risultante dal consuntivo (o dal preconsuntivo nelle more del consuntivo).

#### **9.6 Il Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria**

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

- a) per le entrate gli importi di ciascun titolo, il totale delle entrate finali (costituito dalla somma dei primi 5 titoli), il totale delle entrate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate) e il totale complessivo delle entrate (il totale complessivo delle entrate di cassa è costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo di cassa, il totale complessivo delle entrate di competenza è costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione);
- b) per le spese gli importi di ciascun titolo di spesa, il totale delle spese finali (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese), il totale delle spese (costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese e il totale complessivo delle spese (il totale complessivo di cassa è sempre uguale al totale delle spese, mentre il totale complessivo di competenza è costituito dalla somma del totale di spesa con l'eventuale disavanzo di amministrazione riportato in bilancio per la copertura).

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

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

#### **9.7 La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto**

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

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

- a) l'indicazione del risultato di amministrazione iniziale dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio, che costituisce un dato certo, determinato dall'ultimo consuntivo approvato;
- b) il calcolo del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio alla data in cui si predispose lo schema di bilancio, determinato sulla base delle registrazioni contabili alla data di elaborazione dello schema di bilancio;
- c) la stima degli impegni e degli accertamenti che si prevede di registrare nel resto dell'esercizio in corso, e delle variazioni dei residui attivi e passivi che si prevede di effettuare in sede di riaccertamento. Sulla base di tali dati e dell'importo del fondo pluriennale vincolato di spesa definitivamente stanziato in spesa dell'esercizio precedente (se il bilancio di previsione è predisposto nel corso dell'esercizio cui si riferisce, si fa riferimento all'importo del fondo pluriennale cui corrispondono impegni imputati agli esercizi successivi, determinato sulla base del preconsuntivo), si determina il risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.

Se il bilancio di previsione è approvato successivamente alla data del 31 dicembre dell'esercizio precedente, la parte di cui alla lettera c) è compilata solo per la voce relativa al fondo pluriennale vincolato formatosi nell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione. La seconda parte del prospetto rappresenta la composizione del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, costituita:

- 1) della quota vincolata del risultato di amministrazione del periodo precedente, precisando a quali vincoli si fa riferimento, secondo la classificazione prevista dal principio applicato 9.2. L'elenco analitico dei vincoli è riportato nella nota integrativa, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- 2) dalla quota del risultato di amministrazione accantonata. Gli accantonamenti dell'avanzo sono il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti (solo per le regioni) e altri eventuali accantonamenti per passività potenziali;
- 3) dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. I fondi destinati a investimento sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione che ancora non hanno finanziato spese di investimento, utilizzabili solo a seguito dell'approvazione del rendiconto;
- 4) l'eventuale quota libera dell'avanzo di amministrazione presunto utilizzabile solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, quando ne sia dimostrata la sua effettiva consistenza e, quindi, nella misura in cui l'avanzo risulti effettivamente realizzato. Nel caso in cui l'importo della quota libera risulti negativo, si è in presenza di un disavanzo di amministrazione, da recuperare secondo le modalità previste nel principio n. 9.2 della contabilità finanziaria.

La terza parte del prospetto indica l'importo della quota vincolata del risultato presunto di amministrazione applicata al primo esercizio del bilancio di previsione finanziario. Al riguardo si rinvia al principio applicato 9.2 riguardante il risultato di amministrazione. L'elenco analitico dei vincoli utilizzati e degli accantonamenti impiegati è riportato nella nota integrativa, distinguendo gli utilizzi dei vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente.

### **9.8 Il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato**

Al bilancio di previsione sono allegati almeno tre prospetti concernenti la composizione del fondo pluriennale vincolato, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione.

Al riguardo è importante ricordare che il fondo pluriennale vincolato è cumulato, in quanto l'importo iscritto in entrata in ciascun esercizio riporta tutte le risorse rinviate dagli esercizi precedenti, sia quelle relative agli impegni imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, sia quelle relative agli esercizi successivi.

Trattandosi di un dato cumulato, il fondo consente di rappresentare contabilmente con trasparenza e attendibilità:

- a) la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego, evidenziando, nel caso in cui le risorse siano costituite da prestiti, il fenomeno, purtroppo frequente presso gli enti locali, dell'acquisizione di liquidità vincolata destinata a restare inutilizzata anche per periodi di tempo lunghi, nonostante comportino rilevanti oneri finanziari;
- b) il procedimento di programmazione e realizzazione delle spese pubbliche che impiegano risorse acquisite anticipatamente dall'ente e richiedono un periodo di tempo ultrannuale di attuazione, evidenziando anche i tempi di impiego delle risorse acquisite per la realizzazione di interventi pluriennali, (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo).

Con riferimento all'esercizio per il quale è predisposto, ciascun prospetto evidenzia:

- a) l'articolazione per missioni e programmi del fondo iscritto in entrata del bilancio dell'esercizio cui il prospetto si riferisce (nell'entrata del bilancio il fondo è articolato in due sole voci, riguardanti la parte corrente e la parte in conto capitale);
- b) la quota del fondo di cui alla lettera a), destinato a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti e imputati all'esercizio cui il prospetto si riferisce, in modo da definire, per differenza, l'importo del fondo proveniente dal passato destinato ad essere rinviato agli esercizi successivi;
- c) la quota del fondo pluriennale che si prevede di accantonare nel corso dell'esercizio cui il prospetto si riferisce, rappresentata dall'ammontare degli impegni imputati agli esercizi successivi che si prevede di assumere nel corso dell'esercizio finanziati con risorse accertate nell'esercizio. Nei prospetti riguardanti gli esercizi successivi, tale parte del prospetto può non essere compilata. Nei prospetti degli esercizi successivi al primo, la mancata compilazione di tali colonne presuppone che l'ente prevede di assumere accertamenti e impegni con imputazione agli esercizi successivi solo nel primo esercizio considerato nel bilancio e non anche negli esercizi successivi.

La prima colonna del prospetto indica la ripartizione tra i programmi di spesa del fondo pluriennale vincolato proveniente dagli esercizi precedenti. Il totale di tale colonna, corrisponde alla somma delle due voci iscritte in entrata del bilancio di previsione, riguardanti il fondo pluriennale vincolato (di parte corrente e in conto capitale).

Nel prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato del primo esercizio del bilancio di previsione, gli importi della prima colonna rappresentano la previsione dell'importo che, per ciascun programma, il fondo pluriennale vincolato avrà nel rendiconto della gestione dell'esercizio precedente. Tale importo non dovrebbe essere superiore agli stanziamenti di spesa

riguardanti il fondo pluriennale del bilancio dell'esercizio precedente, in quanto, se nel corso dell'esercizio gli impegni sono imputati correttamente, il fondo non dovrebbe essere oggetto di significativi incrementi in occasione del riaccertamento ordinario dei residui.

Se il bilancio di previsione è approvato dopo il 31 dicembre, nella prima colonna sono indicati gli importi che, per ciascun programma, risultano indicati nelle voci di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato nel consuntivo (o nel preconsuntivo) dell'esercizio precedente.

Come evidenziato nel paragrafo 9.4 del presente principio, nel bilancio di previsione 2015-2017, con riferimento all'esercizio 2015, l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari a 0 se il bilancio di previsione è approvato prima del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. Se il bilancio di previsione è approvato successivamente al riaccertamento straordinario dei residui l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi al 31 dicembre 2014 cancellati e reimputati agli esercizi successivi e i residui attivi al 31 dicembre 2014 cancellati e reimputati agli esercizi successivi. Al fine della ripartizione di tale importo nella prima colonna del prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato 2015 è necessario fare riferimento agli stanziamenti corrispondenti a quelli in cui, nell'esercizio 2015 e negli esercizi successivi, sono stati reimputati gli impegni cancellati dall'elenco dei residui passivi al 31 dicembre 2014, esclusi quelli finanziati dagli accertamenti vincolati cancellati dall'elenco dei residui attivi al 31 dicembre 2014 e re imputati (in quanto per tali impegni non si forma il fondo pluriennale vincolato). A fronte di ogni impegno reimputato non finanziato da entrate riaccertate e reimputate, deve essere valorizzato l'importo del fondo nella prima colonna del prospetto.

Nel prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato, gli importi della prima colonna corrispondono a quelli dell'ultima colonna del prospetto relativo all'esercizio precedente, al netto della colonna "imputazione ancora non definita".

La seconda colonna del prospetto indica la quota del fondo iscritta in entrata costituita dalle "Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio N".

Al fine di garantire una corretta gestione del fondo pluriennale vincolato è fondamentale che il sistema informativo contabile dell'ente sia in grado di individuare, per ciascun programma, gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato, distinguendoli per esercizio di imputazione. Tra le tecniche che è possibile adottare, la più semplice è una sorta di estensione delle procedure previste per la "prenotazione della spesa", che prevede, all'avvio delle procedure di spesa riguardanti un particolare programma, la prenotazione sia dello stanziamento del fondo pluriennale in corso di esercizio sia degli stanziamenti di spesa degli esercizi successivi. A seguito della formalizzazione dell'obbligazione, gli stanziamenti di spesa sono impegnati e la prenotazione del fondo pluriennale è confermata con l'iscrizione degli estremi dell'impegno (importo, numero e data dell'impegno, esercizio di imputazione).

In tal modo risulta possibile:

- ai fini della predisposizione del consuntivo, distinguere la quota del fondo che è stata effettivamente utilizzata, dalle quote non utilizzate che costituiscono economia di spesa e confluiscono nel risultato di amministrazione;
- ai fini della predisposizione del bilancio di previsione, distinguere la parte del fondo proveniente dall'esercizio precedente destinata a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, dalla parte del fondo destinata a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi. Tale seconda quota

del fondo deve essere ristanziata nella spesa del bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Ad essa deve essere aggiunta un'ulteriore quota derivante dalla gestione dell'esercizio;

- garantire l'aggiornamento delle scritture riguardanti il fondo, attraverso il ribaltamento, all'inizio di ciascun esercizio, di tutte le informazioni riguardanti gli impegni correlati alla quota del fondo di cui alla lettera b) ristanziata in bilancio.

Al fine di determinare gli importi da iscrivere nella seconda colonna del prospetto riguardante la composizione del fondo del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, se il bilancio è approvato prima del 31 dicembre è necessario considerare:

- a) gli impegni assunti negli esercizi precedenti già rendicontati, imputati agli esercizi successivi a quello cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato, oggettivamente determinabili;
- b) gli impegni assunti nel corso dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il prospetto, imputati agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato, oggettivamente determinabili;
- c) gli impegni che si prevede di assumere nel resto dell'esercizio in corso con imputazione agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato.

Se il bilancio di previsione è approvato dopo il 31 dicembre, gli importi da iscrivere nella seconda colonna del prospetto riguardante la composizione del fondo del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, sono determinati sulla base dei dati di consuntivo e di preconsuntivo anche con riferimento alla lettera c).

La seconda colonna dei prospetti riguardanti la composizione del fondo degli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione è compilata con le stesse modalità indicate per il prospetto relativo al primo esercizio, indicate nell'ipotesi di bilancio approvato prima del 31 dicembre, considerando anche gli impegni che si prevede di assumere negli esercizi successivi con imputazione all'esercizio cui il prospetto si riferisce.

La terza colonna del prospetto è compilata, per ciascun programma, come differenza tra la prima e la seconda.

Le successive colonne indicano gli impegni che, nel corso dell'esercizio cui si riferisce il prospetto, si prevede di assumere ed imputare a ciascuno degli esercizi successivi, finanziati da entrate vincolate che si prevede di accertare nel corso del medesimo esercizio. Nel prospetto riguardante ciascun esercizio considerato nel bilancio è possibile accantonare nel fondo pluriennale vincolato le risorse riguardanti investimenti in corso di definizione che si prevede di avviare nel corso di tale esercizio, per i quali non è possibile prevedere gli esercizi di imputazione delle relative spese.

Considerato che la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e sul relativo elenco annuale, che richiedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati, l'eventuale previsione di investimenti non ancora definiti deve essere adeguatamente motivata nella nota integrativa, indicando le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione del cronoprogramma della spesa.

L'ultima colonna indica l'importo complessivo del fondo pluriennale vincolato stanziato nella spesa del bilancio dell'esercizio cui il prospetto si riferisce, ed è pari alla somma degli importi delle colonne dalla terza alla settima.

### **9.9 Il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità**

Al bilancio di previsione sono allegati almeno tre prospetti, concernenti la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione.

Tali allegati, anche per garantire la confrontabilità dei bilanci, rappresentano la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità a livello di tipologie, indipendentemente dal livello di analisi che l'ente autonomamente sceglie per valutare le proprie entrate.

E' importante ribadire che il prospetto non svolge la funzione di dimostrare la metodologia seguita per calcolare il fondo. Pertanto, le percentuali indicate nella colonna d) non sono quelle individuate per determinare l'ammontare del fondo in applicazione del principio 3.3 della contabilità finanziaria, ma sono il risultato del rapporto tra l'accantonamento effettuato per ciascuna tipologia e l'importo della corrispondente tipologia stanziato nel bilancio di previsione.

In ogni caso, al fine di consentire una valutazione della congruità del fondo, per alcune tipologie di entrata è prevista anche l'indicazione dell'importo della tipologia al netto delle entrate per le quali non è previsto l'obbligo di accantonare risorse nel fondo, quali, ad esempio, i trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche.

Con riferimento all'esercizio per il quale è predisposto, il prospetto, nella prima colonna riporta il codice della voce del piano dei conti corrispondente alla tipologia considerata e nella seconda colonna riporta la denominazione con l'evidenza delle quote che non richiedono l'accantonamento al fondo, in quanto considerate entrate di sicura esigibilità.

Nella colonna (a) devono essere indicati gli stanziamenti di bilancio dell'esercizio di riferimento.

Nella colonna (b) deve essere indicato l'accantonamento obbligatorio al fondo determinato, nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria 3.3.

Nella colonna (c) deve essere indicato l'accantonamento effettivo di bilancio che non deve essere inferiore all'accantonamento obbligatorio al fondo di cui alla colonna (b) ma può essere superiore per libera scelta prudenziale dell'ente che deve darne motivazione nella relazione al bilancio.

L'accantonamento effettivo di bilancio, come risulta dal totale della colonna (c), deve corrispondere all'importo degli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità stanziati nel bilancio di previsione nel titolo secondo della spesa (con riferimento alle entrate di dubbia e difficile esazione del titolo quarto) e nel titolo primo (per le altre entrate di dubbia e difficile esazione).

## **10. Il piano esecutivo di gestione (enti locali)**

### **10.1 Finalità e caratteristiche**

Il piano esecutivo di gestione (PEG) è il documento che permette di declinare in maggior dettaglio la programmazione operativa contenuta nell'apposita Sezione del Documento Unico di Programmazione (DUP).

I contenuti del PEG, fermi restando i vincoli posti con l'approvazione del bilancio di previsione, sono la risultante di un processo iterativo e partecipato che coinvolge la Giunta e la dirigenza dell'ente.

Il PEG rappresenta lo strumento attraverso il quale si guida la relazione tra organo esecutivo e responsabili dei servizi. Tale relazione è finalizzata alla definizione degli obiettivi di gestione, alla assegnazione delle risorse necessarie al loro raggiungimento e alla successiva valutazione.

Il piano esecutivo di gestione:

- è redatto per competenza e per cassa con riferimento al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione;
- è redatto per competenza con riferimento a tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo;
- ha natura previsionale e finanziaria;
- ha contenuto programmatico e contabile;
- può contenere dati di natura extracontabile;
- ha carattere autorizzatorio, poiché definisce le linee guida espresse dagli amministratori rispetto all'attività di gestione dei responsabili dei servizi e poiché le previsioni finanziarie in esso contenute costituiscono limite agli impegni di spesa assunti dai responsabili dei servizi;
- ha un'estensione temporale pari a quella del bilancio di previsione;
- ha rilevanza organizzativa, in quanto distingue le responsabilità di indirizzo, gestione e controllo ad esso connesse.

Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del TUEL e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel piano esecutivo di gestione.

Il PEG facilita la valutazione della fattibilità tecnica degli obiettivi definiti a livello politico orientando e guidando la gestione, grazie alla definizione degli indirizzi da parte dell'organo esecutivo, e responsabilizza sull'utilizzo delle risorse e sul raggiungimento dei risultati.

Inoltre costituisce un presupposto del controllo di gestione e un elemento portante dei sistemi di valutazione.

Il PEG chiarisce e integra le responsabilità tra servizi di supporto (personale, servizi finanziari, manutenzioni ordinarie e straordinarie, provveditorato-economato, sistemi informativi, ecc.) e servizi la cui azione è rivolta agli utenti finali. Favorendo l'assegnazione degli obiettivi e delle relative dotazioni all'interno di un dato centro di responsabilità favorisce, di conseguenza, il controllo e la valutazione dei risultati del personale dipendente.

## **10.2 Struttura e contenuto**

Il PEG assicura un collegamento con:

- la struttura organizzativa dell'ente, tramite l'individuazione dei responsabili della realizzazione degli obiettivi di gestione;
- gli obiettivi di gestione, attraverso la definizione degli stessi e degli indicatori per il monitoraggio del loro raggiungimento;
- le entrate e le uscite del bilancio attraverso l'articolazione delle stesse al quarto livello del piano finanziario;

- le dotazioni di risorse umane e strumentali, mediante l'assegnazione del personale e delle risorse strumentali.

Nel PEG devono essere specificatamente individuati gli obiettivi esecutivi dei quali occorre dare rappresentazione in termini di processo e in termini di risultati attesi al fine di permettere:

- a) la puntuale programmazione operativa;
- b) l'efficace governo delle attività gestionali e dei relativi tempi di esecuzione;
- c) la chiara responsabilizzazione per i risultati effettivamente conseguiti.

Le risorse finanziarie assegnate per ogni programma definito nel SeO del DUP sono destinate, insieme a quelle umane e materiali, ai singoli dirigenti per la realizzazione degli specifici obiettivi di ciascun programma.

Nel PEG le risorse finanziarie devono essere destinate agli specifici obiettivi facendo riferimento al quarto livello di classificazione del piano dei conti finanziario.

Gli "obiettivi di gestione" costituiscono il risultato atteso verso il quale indirizzare le attività e coordinare le risorse nella gestione dei processi di erogazione di un determinato servizio.

Le attività devono necessariamente essere poste in termini di obiettivo e contenere una precisa ed esplicita indicazione circa il risultato da raggiungere.

La struttura del PEG deve essere predisposta in modo tale da rappresentare la struttura organizzativa dell'ente per centri di responsabilità individuando per ogni obiettivo o insieme di obiettivi appartenenti allo stesso programma un unico dirigente responsabile.

In ogni caso la definizione degli obiettivi comporta un collegamento con il periodo triennale considerato dal bilancio finanziario. In tale ambito, il PEG riflette anche la gestione dei residui attivi e passivi.

Gli obiettivi gestionali, per essere definiti, necessitano di un idoneo strumento di misurazione individuabile negli indicatori. Essi consistono in parametri gestionali considerati e definiti a preventivo, ma che poi dovranno trovare confronto con i dati desunti, a consuntivo, dall'attività svolta.

Il PEG contribuisce alla veridicità e attendibilità della parte previsionale del sistema di bilancio, poiché ne chiarisce e dettaglia i contenuti programmatici e contabili.

### **10.3 Approvazione del PEG**

Il direttore generale ed il segretario comunale nelle ipotesi di cui all'articolo 108, comma 4, del testo unico degli enti locali, avvalendosi della collaborazione dei dirigenti e dei responsabili dei servizi, propongono all'organo esecutivo il PEG per la sua definizione ed approvazione.

Il PEG deve essere approvato dalla Giunta contestualmente all'approvazione del bilancio di previsione. Per contestualmente si intende la prima seduta di giunta successiva all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio.

### **10.4 Obbligatorietà del PEG**

Il PEG è uno strumento obbligatorio per le Province e per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti. Per i restanti Comuni è facoltativo ma se ne auspica l'adozione anche in forma semplificata.

## **11. Il Piano degli indicatori di bilancio**

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

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

Gli enti locali allegano il piano degli indicatori al bilancio di previsione, mentre le regioni lo trasmettono al Consiglio.

Il piano è divulgato attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione "Trasparenza, valutazione e merito", accessibile dalla pagina principale (*home page*).

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

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

Gli indicatori appartenenti al set minimo individuato per le Regioni, gli Enti Locali e per gli Enti e Organismi Strumentali avranno uguale definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo.

Alla fine di ciascun esercizio finanziario al bilancio consuntivo è allegato il Piano dei risultati. L'analisi dei risultati conseguiti e le motivazioni degli scostamenti è svolta nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto per gli enti locali e in un'apposita relazione allegata al piano dei risultati da parte delle regioni..

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

Nelle more dell'emanazione dei decreti di cui all'articolo 18, comma 4, non è obbligatoria la predisposizione del piano degli indicatori.

## **Allegato A/2**

*Allegato n. 4/2*

*al D.Lgs 118/2011*

### **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.

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

Le transazioni possono essere monetarie, nel caso di scambio di mezzi di pagamenti o altre attività o passività finanziarie, o non monetarie (trasferimenti o conferimenti di beni, 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.

#### **2. Principio della competenza finanziaria**

Il principio della competenza finanziaria prescrive:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate "per cassa", devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento. Pertanto, il principio della competenza finanziaria cd. potenziato, che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed effettuato un accantonamento al fondo 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.

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 rateizzazione risponda a principi di ragionevolezza, e che non superi i 12 mesi dell'anno successivo.

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 (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 Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo. 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".

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

L'articolo 20, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, prevede che le Regioni "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, nonché gli importi delle manovre fiscali regionali destinate, nell'esercizio di competenza, al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard come stimati dal competente Dipartimento delle Finanze."

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.

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. E' accertata per cassa la tassa automobilistica, l'imposta provinciale di trascrizione 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.

3.8 Le entrate derivanti dalla gestione dei servizi pubblici sono accertate sulla base dell'idonea documentazione che predispone l'ente creditore ed imputate all'esercizio in cui servizio è reso all'utenza. Tale principio si applica anche nel caso in cui la gestione del servizio sia affidata a terzi.

3.9 Le entrate derivanti da interessi attivi sono accertate imputandole all'esercizio in l'obbligazione giuridica attiva risulta esigibile. Con riferimento agli interessi bancari esigibili alla data del 31 dicembre e comunicati nei primi mesi dell'anno successivo, è possibile accertare l'entrata nell'anno successivo, imputandola all'esercizio precedente, sulla base della comunicazione della banca o dell'incasso verificatosi prima dell'approvazione del rendiconto. Le entrate per interessi di mora (ad esempio per ritardato pagamento canoni affitto) sono accertate al momento dell'incasso.

3.10 Le entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, sono accertate sulla base dell'ideonea 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 vincolate al finanziamento di interventi di investimento.

3.11 L'obbligazione per i permessi di costruire è articolata in due quote. La prima è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione), la seconda 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 sempre nell'esercizio in cui è rilasciato il permesso, imputandola nell'esercizio in cui, in considerazione dei regolamenti dell'ente, si prevede sia riscossa. In caso di incertezza, l'entrata riguardante la seconda quota è accertata nell'esercizio in cui scade il permesso di costruire.

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 dei prestiti e alla quota interessi delle rate di ammortamento dei prestiti sono ricomprese nell'equilibrio della situazione corrente, mentre la quota di rimborso del capitale è imputata al titolo quarto della spesa "Rimborso di prestiti". In genere, gli oneri finanziari sostenuti al momento dell'accensione dei prestiti non comportano, per l'ente, un effettivo esborso. Sono quantificati sulla base della documentazione riguardante il prestito e corrispondono alla differenza tra il valore nominale del debito e l'effettivo incasso dei proventi del debito.

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

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

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

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

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, 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".

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" - vengono contabilizzati nel titolo 6° delle entrate "accensioni di prestiti".

Nello stesso modo vengono contabilizzate le regolazioni dei flussi annuali che non hanno natura di scambio di soli interessi.

La regolazione annuale di differenze di flussi di 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 a garantire i rischi futuri del contatto o direttamente destinabile al finanziamento di investimenti o alla riduzione del debito.

Nel caso di estinzione anticipata di un 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 e, in caso di valore negativo, nel Titolo I delle spese. Nel caso di flusso 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.

L'eventuale quota residua positiva è destinata all'estinzione anticipata di debito.

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 ragguagliati al valore di utilizzazione del bene.

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

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

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

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

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 iscriverne 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 iscriverne tra i rimborsi prestiti della spesa. Considerato che il leasing finanziario è costruito come un'operazione di erogazione di credito, l'amministrazione ha sempre la possibilità di calcolare quanta parte del canone è destinata a restituire il capitale e quanta a remunerare il prestito, sotto forma di piano di ammortamento.

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

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

Inoltre, l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante leasing immobiliare o in costruendo, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere acquisita dal locatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'amministrazione. E' ammissibile la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, purché il diritto reale sia concesso per un periodo considerevolmente più lungo di quello previsto per il contratto di locazione finanziaria.

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

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

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

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

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

Nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In allegato si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo

medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno. La conciliazione del consuntivo con il conto del tesoriere è effettuata tenendo conto delle risultanze del consuntivo e dell'allegato.

#### **4. La riscossione ed il versamento delle entrate**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le modalità di attuazione della “riscossione” rispettano i seguenti principi:

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

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

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

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

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

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

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

5.1. Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall’avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell’esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

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

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

Gli elementi costitutivi dell’impegno sono:

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

L’impegno si perfeziona mediante l’atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a

ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione. Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio finanziario, la relativa obbligazione giuridica.

Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio di previsione a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione<sup>3</sup>, di locazione, di leasing operativo, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 c.c., delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento.”

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

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

a) per la spesa di personale:

- nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nelle entrate di bilancio;
- nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti

---

<sup>3</sup> 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

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 valere dello stanziamento riguardante la lettera a).

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

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

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

nell'anno di riferimento, impegnata a seguito del riaccertamento straordinario dei residui.

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

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

- 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 accertate, 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.
- 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 predispongono l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento
- Le modalità di contabilizzazione dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in conto capitale sono le stesse previste per i trasferimenti correnti. I trasferimenti in conto capitale non costituiscono spese di investimento e, pertanto, non possono essere finanziati attraverso l'assunzione di debiti e dismissioni patrimoniali.

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 nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione e imputate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della convenzione, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione della spesa agli esercizi 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.

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.

Ai soli fini della determinazione dell'accantonamento al fondo pluriennale vincolato, possono essere finanziate dal fondo pluriennale le 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, ancora non impegnate, già prenotate sulla base della gara per l'affidamento dei lavori, formalmente indetta 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. 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 "gara formalmente indetta ai sensi dell'art. 53, comma 2" si intende 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.

Nel corso della gestione, a seguito dell'assunzione di impegni pluriennali relativi agli esercizi successivi, si prenotano le corrispondenti quote del fondo pluriennale iscritte nella spesa dell'esercizio in corso di gestione. 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) stanZIA in spesa un fondo rischi per escussione per l'intero importo del credito di cui al punto 2);
- 4) a comunicare 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 4) e 6) 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 6 è accertata ed incassata per l'intero importo, e la spesa di cui al punto 4) è impegnata e pagata per l'intero importo.

Le entrate accertate ai punti 2) e 5) 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 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'economato 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'economato, 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.

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**

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.

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.

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.

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, 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.

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.

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.

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.

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.

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, 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.

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, 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.

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 nel corso dell'esercizio provvisorio, 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.

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.

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 indebitato 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 indebitato 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 reimputazioni dei residui sono effettuate attribuendo la nuova codifica ai residui iniziali dell'esercizio da cui decorre l'applicazione della nuova codifica e non ai residui finali dell'esercizio precedente, 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 non ha natura gestionale, in quanto si tratta solo della reimputazione contabile di accertamenti e impegni riguardanti obbligazioni giuridiche già assunte dagli uffici competenti.

Il riaccertamento dei residui trova specifica evidenza nel rendiconto finanziario dell'anno in cui è avvenuto.

## **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.

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:

- e) 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;

- f) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
- g) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione;
- h) derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, 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.

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:

- f) per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- g) 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;
- h) per il finanziamento di spese di investimento;
- i) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- j) 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 delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato o accantonato determinato, sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dal presente principio. Nel corso dell'esercizio provvisorio, se il prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunta evidenzia un disavanzo di amministrazione (lettera D) della sezione 2 del prospetto), non è possibile proseguire la gestione secondo le regole dell'esercizio provvisorio. È necessario che l'ente proceda all'immediata approvazione del bilancio di previsione, iscrivendo tra le spese il disavanzo. Nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione, la gestione prosegue secondo le regole della gestione provvisoria.

### **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. Eventuali errori od omissioni nell'attività di riaccertamento straordinario possono essere recuperati nell'ambito dell'ordinaria attività di riaccertamento dei residui, in occasione della predisposizione del rendiconto 2015.

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;
- 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 somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui passivi reimputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in cui si verifica tale differenza è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa 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 non riguarda la colonna del bilancio di previsione relativa ai residui iniziali, nel quale è sempre indicato l'importo dei residui risultante dal rendiconto 2014. Infatti, gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui devono essere registrati come attività gestionale dell'esercizio 2015, con riferimento alla data del 1° gennaio 2015.

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

## **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 stanza:

- 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 di 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 crono programma.

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) stanza:

- 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) stanza:

- 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 investimento 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 finanziario. 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 stanza:

- 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) stanza:

- 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 riscosse, che diventano titolo esecutivo dopo 60 giorni, si provvede ad integrare l'accertamento originario con le maggiori somme iscritte ruolo (differenza tra somma iscritta a ruolo e somma originariamente accertata). È possibile accertare per cassa le maggiori entrate derivanti da interessi e sanzioni per il ritardato pagamento;
- per le sanzioni archiviate/annullate in sede di autotutela, si provvede alla riduzione dell'accertamento originario.

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

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

Le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore dei nuovi principi contabili sono state accertate "per cassa", **devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro**

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

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

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

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

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

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 trasferimenti 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;
- b. 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;
- c. 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:

incassi di competenza es. X + incassi esercizio X+1 in c/residui X

Accertamenti esercizio X

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

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, degli accertamenti e degli incassi in c/competenza.

A tal fine si confronta la percentuale relativa all'incidenza degli incassi utilizzata per il calcolo del fondo con l'incidenza, rilevata alla data in cui si effettua la verifica:

- degli incassi in c/competenza rispetto agli accertamenti,
- degli incassi in c/competenza rispetto agli stanziamenti.

Se la minore delle due percentuali rilevate alla data in cui è effettuata la verifica è inferiore, all'incidenza degli incassi utilizzata per il calcolo del fondo è necessario incrementare il fondo, applicando la percentuale utilizzata in occasione della

predisposizione del bilancio al maggiore tra lo stanziamento e l'accertamento rilevato alla data in cui si procede all'adeguamento.

Se la minore delle due percentuali rilevate (l'incidenza degli incassi di competenza rispetto agli accertamenti e l'incidenza di competenza degli incassi rispetto agli stanziamenti) è superiore all'incidenza degli incassi utilizzata per il calcolo del fondo, è possibile ridurre la percentuale da utilizzare per il calcolo del fondo.

A tal fine si fa riferimento alla minore tra le due percentuali rilevate (l'incidenza degli incassi di competenza rispetto agli accertamenti e l'incidenza di competenza degli incassi di competenza rispetto agli stanziamenti) e si calcola il complemento a 100.

Tale percentuale, applicata all'importo maggiore tra lo stanziamento e l'accertamento rilevato alla data in cui si procede all'adeguamento, individua l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità cui è necessario adeguarsi.

Se l'importo del fondo risulta maggiore dell'importo calcolato al punto precedente, è possibile procedere ad una riduzione dello stanziamento relativo al fondo crediti di dubbia esigibilità.

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 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 lo stanziamento (pari al 50%) e il rapporto tra gli incassi e gli stanziamenti adeguati agli accertamenti (pari a 41,7%) e si confronta la minore delle due percentuali con la media del quinquennio in base alla quale è stata determinata la percentuale per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Essendo il 41,7% inferiore al 55% è necessario adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità al maggiore tra gli accertamenti e lo stanziamento.

A tal fine si determina l'importo che il fondo crediti di dubbia esigibilità dovrebbe avere, pari a 540 (applicando la percentuale del 45% all'importo di 1.200) e si incrementa di 90 lo stanziamento del fondo crediti di dubbia esigibilità (pari alla differenza tra 540 e 450).

Per garantire il pareggio di bilancio, lo stanziamento relativo alle entrate derivanti dalle sanzioni per violazione al codice della strada 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 rapporto tra gli incassi e gli accertamenti (pari a 75%) e si confronta la minore delle due percentuali con la media

del quinquennio in base alla quale è stata determinata la percentuale per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Essendo il 62,5% superiore al 55%, è possibile ridurre la percentuale da utilizzare per calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità.

A tal fine si ridetermina la percentuale da adottare per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità, pari al complemento a 100 del 62,5 (la percentuale minore tra le due rilevate: 62,5% e 75%) e si applica tale percentuale, pari al 37,5%, 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 rapporto tra gli incassi e gli accertamenti (pari a 90,9%) e si confronta la minore delle due percentuali con l'incidenza degli incassi utilizzata per determinare la percentuale del fondo crediti di dubbia esigibilità (pari al 62,5%).

Essendo l'83,3% superiore al 62,5%, è possibile ridurre la percentuale da utilizzare per calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità.

A tal fine si ridetermina la percentuale da adottare per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità, pari al complemento a 100 dell'83,3 (la percentuale minore tra le due rilevate: 83,3% e 90,9%).

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).

	<b>Stanziamento</b>	<b>Accertato</b>	<b>Incassato</b>	<b>F.do Crediti di dubbia esigibilità</b>	<b>% fondo</b>
<b>BP</b>	1000			450	45%
<b>Assest.</b>	1000	1200	500	540	45%
<b>Agosto</b>	2400	2000	1500	900	37,5%
<b>Ottobre</b>	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 ciascuna 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.

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).

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

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

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

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

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

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

### **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 2014 - 2016 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 2014 e imputare agli esercizi successivi, con copertura a valere di entrate che si prevede di accertare nell'esercizio 2014.

Se il bilancio di previsione 2014-2016 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 sperimentale, è indicato l'importo dei residui al 31 dicembre 2013 (trattasi di un dato previsionale se il bilancio di previsione è approvato prima del 31 dicembre 2013) come risultano definiti sulla base dei precedenti principi.

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

- a) l'assestamento dell'importo dei residui attivi e passivi indicati in bilancio 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 riemputazione.

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 2014 (attraverso la compilazione dell'allegato n. 5) e incrementa gli stanziamenti di spesa e di entrata del fondo pluriennale vincolato 2014 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 2014-2016, 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 2014.

Nell'entrata del secondo esercizio del bilancio di previsione (2015), 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 2015 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 2015.

Nell'entrata del terzo 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 2015 e agli esercizi successivi, mentre tra le spese del 2016, 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.

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:

---

XXXX	Debitori per Fideiussioni	5.000.000
	XXXXXX Fideiussioni per c/terzi	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
2.2.9.98 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:

XXXXXX Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	520.000
XXXXXX Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie.	520.000
XXXX Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie	520.000
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere.	520.000

XXXX	Fideiussioni per terzi	520.000
	XXXXX Debitori per fideiussioni	520.000

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

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

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

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

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:

XXXXX	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	3.000.000
	XXXXX Mutuo	3.000.000
XXXX	Fideiussioni per terzi	3.520.000
	XXXXX Debitori per fideiussioni	3.520.000

Nel rispetto del principio applicato n. 3, le scritture in contabilità economico patrimoniale hanno registrato anche 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

XXXX	Mutui	500.000	
XXXX	Interessi passivi su mutui	20.000	
	XXX Debiti vs Banca		520.000
XXXX	Debito verso banca	520.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere.		520.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	520.000	
	XXXXX Crediti v/ Comuni a seguito escussione di		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:

XXXXX	Trasferimento a comune a seguito 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	

1.3.4.1.01 Crediti v/Comune	3.040.000
1.3.4.1.01 Fondo .....	3.040.000
1.3.4.1.01 a sopravvenienza attiva	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 rimosse. Pertanto, anche in tali casi, l'entrata è interamente accertata e imputata nell'esercizio in cui le somme sono rese disponibili. A fronte dell'indicato accertamento, l'ente registra, tra le spese, l'impegno ed il pagamento riguardanti il versamento dei proventi del prestito al deposito presso la Cassa Depositi e Prestiti. Il mandato emesso per la costituzione del deposito bancario è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, consentendo la rilevazione contabile dell'incasso derivante dal prestito. A fronte dell'impegno per la costituzione del deposito bancario, si rileva, imputandolo sempre al medesimo esercizio, l'accertamento delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito".*

In contabilità finanziaria il 16\07\2013 vengono prodotte le seguenti scritture

- 1) Accertamento con imputazione all'esercizio 2013 e emissione della relativa reversale per euro 1.000.000 a medio lungo termine da Cassa Depositi e Prestiti – SPA);
- 2) Impegno con imputazione all'esercizio 2013, e relativa e liquidazione e emissione del mandato, per euro 1.000.000, riguardante la costituzione del deposito bancario al codice voce U.3.04.07.01.000 (Versamenti a depositi bancari). Il mandato è

versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, ai fini della reversale di cui al punto 1);

- 3) Accertamento con imputazione all'esercizio 2013, per euro 1.000.000, delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito al codice E.5.04.07.01.000 (Prelievi da depositi bancari);
- 4) Impegno, con imputazione agli esercizi successivi, delle spese relative all'ammortamento del prestito, sulla base del piano di ammortamento previsto nel contratto con la Cassa depositi e prestiti spa, ai codici U.1.07.05.04.003 "Interessi passivi a Cassa Depositi e Prestiti SPA su mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine" e U.4.03.01.04.003 "Rimborso Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine a Cassa Depositi e Prestiti – SPA" ..

Naturalmente, gli enti hanno la facoltà di istituire più unità elementari di bilancio, codificate U.3.04.07.01.000 (Versamenti a depositi bancari), e E.5.04.07.01.000 (Prelievi da depositi bancari), intestate ai distinti conti di depositi

A seguito delle singole quote di erogazione del prestito, saranno emesse le reversali riguardanti l'accertamento di cui al punto 3).

Per le scritture in contabilità economico-patrimoniale, si rinvia all'esempio n. 8 del principio applicato di cui all'allegato n. 3 del DPCM 28 dicembre 2011.

## **PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE DEGLI ENTI IN CONTABILITA' FINANZIARIA**

### **1. Definizione**

L'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema integrato, la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria) al fine di:

- predisporre il conto economico per rappresentare le "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, e per alimentare il processo di programmazione;
- consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione);
- permettere l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;
- consentire la verifica nel corso dell'esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

Le transazioni delle pubbliche amministrazioni che si sostanziano in operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) danno luogo a costi sostenuti e ricavi conseguiti, mentre quelle che non consistono in operazioni di scambio propriamente dette, in quanto più strettamente conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), danno luogo ad oneri sostenuti e proventi conseguiti.

### **2. Principio della competenza economica**

Il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi.

La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che "l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).

I proventi correlati all'attività istituzionale sono di competenza economica dell'esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:

- è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi dall'amministrazione pubblica;
- l'erogazione del bene o del servizio è già avvenuta, cioè si è concretizzato il passaggio sostanziale (e non formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

I proventi, acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell'amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all'esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento), qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.

I trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti sono imputati economicamente all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. Per i proventi/trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l'imputazione, per un importo proporzionale all'onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell'immobilizzazione (es. quota di ammortamento). Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell'onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all'esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.

Gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Per gli oneri derivanti dall'attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento;
- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

In particolare quando:

- d) i beni ed i servizi, che hanno dato luogo al sostenimento di costi in un esercizio, esauriscono la loro utilità nell'esercizio stesso, o la loro futura utilità non sia identificabile o valutabile;
- e) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei beni e dei servizi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- f) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità dei beni e dei servizi, il cui costo era imputato economicamente all'esercizio su base razionale e sistematica, non risultino più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).

I componenti economici positivi devono, quindi, essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica.

Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:

- a) le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;

- b) le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- c) le perdite di competenza economica dell'esercizio;
- d) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- e) le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- f) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;
- g) le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

### **3. La misurazione dei componenti del risultato economico**

Per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio.

Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.

Costituiscono eccezione a tale principio:

- i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno della spesa;
- le entrate dei titoli 5 "Entrate da riduzione di attività finanziaria", 6 "Accensione di prestiti", 7 "Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere" e 9 "Entrate per conto terzi e partite di giro", il cui accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi.
- le spese del titolo 3 "Spese per incremento attività finanziarie", 4 "Rimborso Prestiti", 5 "Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere" e 7 "Uscite per conto terzi e partite di giro", il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi<,
  - le entrate e le spese relative al credito IVA e debito IVA, il cui accertamento e impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti;
  - la riduzione di depositi bancari che è rilevata in corrispondenza agli incassi per Prelievi da depositi bancari ;
  - l'incremento dei depositi bancari che è rilevata in corrispondenza ai pagamenti per Versamenti da depositi bancari.

In particolare, con riferimento ai titoli delle entrate 5, 6 e 7, e delle spese 3, 4 e 5, la registrazione dei crediti e dei debiti in contabilità economico-patrimoniale è effettuata anche con riferimento agli accertamenti e agli impegni registrati nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi (e non considera gli impegni e gli accertamenti imputati all'esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti).

La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria (allegato n. 1 di cui al presente decreto) è il presupposto indispensabile per una corretta rilevazione e misurazione delle variazioni economico-patrimoniali occorse durante l'esercizio e per consentire l'integrazione dei due sistemi contabili.

L'integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale è favorita anche dall'adozione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali. Si fa presente che il piano dei conti integrato

consente di implementare degli automatismi tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico senza alcun aggravio per l'operatore.

#### **4. I Componenti del conto economico**

##### **Componenti economici positivi:**

- 4.1** Proventi da tributi. La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc.) di competenza economica dell'esercizio, ovvero i tributi propri e i tributi propri derivati, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o alla società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce "Prestazioni di servizi".
- 4.2** Proventi da fondi perequativi. La voce comprende i proventi di natura tributaria derivanti dai fondi perequativi di competenza economica dell'esercizio, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria.
- 4.3** Proventi da trasferimenti correnti. La voce comprende tutti i proventi da trasferimenti correnti all'ente dallo Stato, dalla Regione, da organismi comunitari ed internazionali, da altre amministrazioni pubbliche e da altri soggetti, accertati nell'esercizio in contabilità finanziaria. I trasferimenti a destinazione vincolata correnti si imputano all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.
- 4.4** Quota annuale di contributi agli investimenti. Rileva la quota di competenza dell'esercizio di contributi agli investimenti accertati dall'ente, destinati a investimenti, interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato. La quota di competenza dell'esercizio è definita in conformità con il piano di ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce e rettifica indirettamente l'ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce. Pertanto, annualmente il risconto passivo (provento sospeso), originato dalla sospensione dal contributo in conto investimenti ottenuto dall'ente, è ridotto a fronte della rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato. In tal modo, l'effetto sul risultato di gestione della componente economica negativa (ammortamento) è "sterilizzato" annualmente mediante l'imputazione della componente economica positiva (quota annuale di contributi agli investimenti). Si precisa che l'imputazione della quota annuale di contributi agli investimenti è proporzionale al rapporto tra l'ammontare del contributo agli investimenti ottenuto ed il costo di acquisizione del cespite. Più precisamente, nell'ipotesi in cui il contributo finanzia il 100% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 100% della quota annuale di ammortamento del cespite, se il contributo finanzia il 70% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 70% della quota annuale di ammortamento del cespite ecc.
- 4.5** Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio. Gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

- 4.6** Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle rimanenze iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. a).
- 4.7** Variazione dei lavori in corso su ordinazione. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione ed il valore delle rimanenze iniziali relative a lavori in corso su ordinazione. La valutazione del valore delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito, si veda anche il punto 6.2 lett.a) del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino.
- 4.8** Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni. L'incremento del valore dell'immobilizzazione in corso è pari alla differenza tra il valore finale ed il valore iniziale dell'immobilizzazione in corso e corrisponde alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativi ai fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.
- Ai fini della valutazione del valore finale delle rimanenze di lavori in corso di ordinazione si rimanda al punto 6.1.1. lettera e) per le immobilizzazioni immateriali ed al punto 6.1.2 lettera e) per le immobilizzazione materiali e all'appendice del presente documento.
- 4.9** Ricavi da gestione patrimoniale. La voce comprende i ricavi relativi alla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazione dello stato patrimoniale, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica. Gli accertamenti dei ricavi di gestione patrimoniale registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi. Ad esempio, eventuali ricavi rilevati in corrispondenza ad incassi anticipati di proventi patrimoniali devono essere sospesi per la parte di competenza economica di successivi esercizi. Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di ricavi affluiti, in precedenza, nei risconti passivi.
- 4.10** Eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi (ad esempio, una concessione pluriennale incassata anticipatamente per l'importo complessivo della concessione o per importi relativi a più esercizi). Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi.
- 4.11** Altri ricavi e proventi diversi. Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi. Comprende, inoltre, i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività fiscalmente rilevanti. Comprende, altresì, i ricavi, derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato (cd. market to market positivo), che sono interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato, per essere distribuiti negli esercizi compresi nella vita residua del derivato risolto. La quota di competenza economica di ciascun esercizio, a decorrere da quello di estinzione del derivato, è definita ripartendo il ricavo tra gli anni di vita residua del derivato risolto anticipatamente. Gli accertamenti dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi, registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria, costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare ratei attivi e risconti passivi.

### **Componenti economici negativi**

- 4.12** Acquisti di materie prime e/o beni di consumo. Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente. Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, non sono da includere nel costo le imposte recuperabili come l'IVA, che costituisce credito verso l'Erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per acquisto di materie prime e/o beni di consumo rilevate nella contabilità finanziaria. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.
- 4.13** Prestazioni di servizi. Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Le somme liquidate relativamente a costi ed oneri per prestazioni di servizi registrati in contabilità finanziaria costituiscono costi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.
- 4.14** Utilizzo di beni di terzi. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate in contabilità finanziaria, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi
- 4.15** Trasferimenti correnti. Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente ad altre amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione, o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. Pertanto, la liquidazione di spese per trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche e a privati costituisce un onere di competenza dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese *impegnate* nella contabilità finanziaria.
- 4.16** Contributi agli investimenti. Questa voce comprende i contributi agli investimenti che costituiscono costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese *impegnate* in contabilità finanziaria
- 4.17** Personale. In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, gli accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), liquidati in contabilità finanziaria ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell'esercizio. La voce non comprende i componenti straordinari di costo derivanti, ad esempio, da arretrati (compresi quelli contrattuali), che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari", e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".
- 4.18** Quote di ammortamento dell'esercizio. Vanno incluse tutte le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale. Trova allocazione in

tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o obsolescenza. L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente. Se il costo del terreno include costi di bonifica, tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi.

Ai fini dell'ammortamento, i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente.

Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare, all'atto della dismissione, la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati, per ciascun bene, l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene, ed il fondo di ammortamento dell'esercizio. Ove si verifichi la perdita totale del valore del bene ammortizzabile, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze-Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti, di seguito riportati per le principali tipologie di beni:

<b>Tipologia beni</b>	<b>Coefficiente annuo</b>	<b>Tipologia beni</b>	<b>Coefficiente annuo</b>
<i>Mezzi di trasporto stradali leggeri</i>	20%	<i>Equipaggiamento e vestiario</i>	20%
<i>Mezzi di trasporto stradali pesanti</i>	10%		
<i>Automezzi ad uso specifico</i>	10%	<i>Materiale bibliografico</i>	5%
<i>Mezzi di trasporto aerei</i>	5%	<i>Mobili e arredi per ufficio</i>	10%
<i>Mezzi di trasporto marittimi</i>	5%	<i>Mobili e arredi per alloggi e pertinenze</i>	10%
<i>Macchinari per ufficio</i>	20%	<i>Mobili e arredi per locali ad uso specifico</i>	10%
<i>Impianti e attrezzature</i>	5%	<i>Strumenti musicali</i>	20%
<i>Hardware</i>	25%	<i>Opere dell'ingegno – Software prodotto</i>	20%

Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale	2%		
--	----	--	--

Gli enti hanno la facoltà di applicare percentuali di ammortamento maggiori di quelle sopra indicate, in considerazione della vita utile dei singoli beni.

La tabella sopra riportata non prevede i beni demaniali e i beni immateriali.

Ai fabbricati demaniali si applica il coefficiente del 2%, agli altri beni demaniali si applica il coefficiente del 3%. Alle infrastrutture demaniali e non demaniali si applica il coefficiente del 3%, ai beni immateriali si applica il coefficiente del 20%.

Fermo restando il principio generale in base al quale l'ammortamento va commisurato alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanto sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data in cui il bene risulta essere pronto per l'uso.

Nel caso in cui l'ente faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di terzi di cui si vale in locazione (ad es. manutenzione straordinaria su beni di terzi), tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua del contratto di locazione.

Rimane in capo ai revisori dell'ente, ai quali è richiesta l'espressione di un esplicito parere, la verifica, da effettuarsi per ogni singolo caso, di una convenienza dell'ente ad apportare migliorie su beni di terzi, in uso, a qualunque titolo detenuti.

Nel caso di immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre amministrazioni pubbliche, il costo di acquisizione dell'immobilizzazione è ammortizzato in un periodo temporale pari alla durata della concessione (se alla data della predisposizione dello stato patrimoniale la concessione è già stata rinnovata, la durata dell'ammortamento dovrà essere commisurata al periodo complessivo della concessione, incluso il rinnovo).

Nel caso in cui l'ente faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si avvale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i contributi agli investimenti.

Non sono soggetti all'ammortamento i beni la cui utilizzazione non è limitata nel tempo in quanto soggetti a deperimento e consumo.

In generale i terreni hanno una vita utile illimitata e non devono essere ammortizzati. Fanno eccezione le cave ed i siti utilizzati per le discariche.

Anche i materiali preziosi e i beni di valore che hanno una vita utile illimitata non devono essere ammortizzati.

Come indicato al principio 6.1.2, i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del D.lgs 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio - o "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'art. 136 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento .

Per l'ammortamento delle immobilizzazioni riguardanti la gestione sanitaria accentrata delle regioni si applicano le disposizioni del titolo secondo del presente decreto.

- 4.19** Svalutazione delle immobilizzazioni. Sono rilevate in tale voce le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie, ai sensi dell'art.2426, comma 1, n. 3 del codice civile e dei principi contabili dell'OIC in materia (n. 16, n. 24 e n. 20).
- 4.20** Svalutazione dei crediti di funzionamento. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'ente diversi da quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti è determinato dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, riferito ai crediti riguardanti i titoli da 1 a 4 delle entrate, accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti nello stato patrimoniale di inizio dell'esercizio, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. In tale posta vanno inseriti anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio;
- 4.21** Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo. In tale voce rientra la variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio. Tale variazione è pari alla differenza tra il valore iniziale ed il valore finale delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo. La valutazione delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. g del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino. La variazione delle rimanenze è effettuata in sede di scritture di assestamento.
- 4.22** Accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi. Tali voci costituiscono uno dei collegamenti tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. Gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziario devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economico-patrimoniale.
- 4.23** Oneri e costi diversi di gestione. E' una voce residuale nella quale vanno rilevati gli oneri e i costi della gestione di competenza economica dell'esercizio non classificabili nelle voci precedenti. Comprende i tributi diversi da imposte sul reddito e IRAP.

#### **Proventi e oneri finanziari**

**4.24** Proventi da partecipazioni. Tale voce comprende:

- utili e dividendi da società controllate e partecipate. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall'articolo 11-quinquies del presente decreto ai fini del consolidato.
- avanzi distribuiti. In tale voce si collocano gli avanzi della gestione distribuiti da enti ed organismi strumentali, aziende speciali, consorzi dell'ente.
- altri utili e dividendi. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società diverse da quelle controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall'articolo 11-quinquies del presente decreto ai fini del consolidato.

**4.25** Altri proventi finanziari. In tale voce si collocano gli importi relativi agli interessi attivi di competenza economica dell'esercizio, rilevati sulla base degli accertamenti dell'esercizio,

fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

- 4.26** Interessi e altri oneri finanziari. La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti; interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi per ritardato pagamento, interessi in operazioni su titoli, ecc.. Gli interessi e gli altri oneri finanziari liquidati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono componenti negativi della gestione, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare ratei passivi e risconti attivi.

### **Rettifica di valore delle attività finanziarie**

- 4.27** In tale voce sono inserite le svalutazione dei crediti di finanziamento e le variazioni di valore dei titoli finanziari. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione è determinato dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia esigibilità, riferito ai crediti del titolo 5, 6, e 7 accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti all'inizio dell'esercizio nello stato patrimoniale, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. Il valore così determinato è incrementato:

- a) degli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio;
- b) degli accantonamenti riguardanti i crediti dei titoli 5, 6 e 7, che, in contabilità finanziaria, in ossequio al principio della competenza finanziaria potenziata, sono stati imputati su più esercizi, non concorrono alla determinazione dell'ammontare sul quale calcolare l'accantonamento di competenza dell'esercizio. Il fondo svalutazione crediti di finanziamento va rappresentato nello stato patrimoniale in diminuzione dell'attivo nelle voci riguardanti i crediti cui si riferisce. Per le rettifiche di valore dei titoli finanziari, si deve far riferimento ai numeri 3 e 4 del primo comma dell'art.2426 del codice civile.

### **Proventi ed oneri straordinari**

- 4.28** Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo. Sono indicati in tali voci i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività (decrementi del valore di passività) rispetto alle stime precedentemente operate. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce. Tale voce comprende anche gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio, il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi degli anni precedenti rispetto a quello considerato. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti, iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma una variazione in meno nei conti d'ordine. Comprende anche le riduzioni dell'accantonamento al fondo svalutazioni crediti a seguito del venir meno delle esigenze che ne hanno determinato un accantonamento.

- 4.29** Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo. Sono indicati in tali voci gli oneri, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di passività o decrementi del valore di attività. Sono costituite prevalentemente dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato al netto dell'utilizzo del fondo svalutazione crediti. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, eliminazione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.
- 4.30** Proventi da permessi di costruire. La voce comprende il contributo accertato nell'esercizio relativo alla quota del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento delle spese correnti., negli esercizi in cui è consentito.
- 4.31** Plusvalenze patrimoniali. Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo o indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il valore netto delle immobilizzazioni iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale e derivano da:
- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
  - (b) permuta di immobilizzazioni;
  - (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.
- 4.32** Minusvalenze patrimoniali. Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, e accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il corrispettivo o indennizzo conseguito al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il corrispondente valore netto delle immobilizzazioni iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale.
- 4.33** Altri oneri e costi straordinari. Sono allocati in tale voce gli altri oneri e costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione le spese liquidate riconducibili a eventi straordinari (non ripetitivi). La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria
- 4.34** Altri proventi e ricavi straordinari. Sono allocati in tale voce i proventi e i ricavi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici positivi non allocabili in altra voce di natura straordinaria
- 4.35** Imposte. Sono inseriti, rispettando il principio della competenza economica, gli importi riferiti a imposte sul reddito e IRAP corrisposte dall'ente durante l'esercizio. Si considerano di competenza dell'esercizio le imposte liquidate nella contabilità finanziaria fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico. Gli altri tributi sono contabilizzati nella voce oneri diversi di gestione salvo che debbano essere conteggiati ad incremento del valore di beni (ad es. IVA indetraibile).
- 4.36** Risultato economico dell'esercizio. Rappresenta la differenza positiva o negativa tra il totale dei proventi e ricavi e il totale degli oneri e costi dell'esercizio. In generale la variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo il caso errori dello stato patrimoniale iniziale. Nel caso di errori dello stato patrimoniale iniziale la rettifica della

posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.

## **5. Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale.**

La determinazione del risultato economico implica un procedimento di analisi della competenza economica dei costi/oneri e dei ricavi/proventi rilevati nell'esercizio per individuare i componenti economici positivi e negativi di competenza dell'esercizio o del periodo oggetto di interesse.

A tal scopo, al termine del periodo amministrativo e alle scadenze previste dalle esigenze conoscitive della finanza pubblica, i costi/ricavi, e gli oneri/proventi rilevati nel corso dell'esercizio sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese (impegno nel caso di trasferimenti) registrate in contabilità finanziaria, sono oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento (scritture di assestamento economico).

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico sono registrati anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione pervenuta all'ente.

Considerato che rinviare alla fine dell'esercizio, solo alle scritture di assestamento, la rilevazione degli effetti economici delle operazioni verificatosi nel corso della gestione, rischia di vanificare l'intento del legislatore, si richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la "ricostruzione" delle scritture alla fine dell'esercizio.

A tal fine si ritiene opportuno che le procedure informatiche prevedano che, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa (fatte salve le eccezioni già richiamate in precedenza), sia possibile indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito).

In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria. Sulla base dell'esercizio indicato, le procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).

I crediti e i debiti di funzionamento sono costituiti dai residui attivi e passivi dell'esercizio considerato cui bisogna aggiungere i crediti ed i debiti corrispondenti agli accertamenti ed agli impegni assunti negli esercizi del bilancio pluriennale successivi a quello in corso cui corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate per le quali il servizio è stato già reso o è avvenuto lo scambio dei beni, esigibili negli esercizi successivi.

Per la determinazione dei crediti e dei debiti di finanziamento si rinvia a quanto indicato al paragrafo 6.1.3 lettera d), al paragrafo 6.2, lettera b), e al paragrafo 6.3, lettera c).

## **6. Gli elementi patrimoniali attivi e passivi**

### **6.1 Immobilizzazioni**

Gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscritti tra le immobilizzazioni. Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali ed immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi.

Le immobilizzazioni comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella disponibilità dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'amministrazione pubblica alla data della consegna e, rappresentati nello stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente.

### **6.1.1 Immobilizzazioni immateriali**

**a) I costi capitalizzati** (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali, miglorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato) si iscrivono nell'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 OIC, "Le immobilizzazioni immateriali", nonché i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore. La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le miglorie e spese incrementative su beni di terzi) è quella quinquennale prevista dall'art. 2426, n. 5, c.c..

Nel caso in cui l'amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di terzi di cui si vale in locazione (ad es. manutenzione straordinaria su beni di terzi), tali miglorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le miglorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua dell'affitto.

Nel caso in cui l'amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si vale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati.

**b) I diritti di brevetto industriale** (*anche se acquisiti in forza di contratto di licenza*), i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (compreso il software applicativo giuridicamente tutelato), le concessioni, le licenze, i marchi ed i diritti simili (compreso il know-how giuridicamente tutelato) devono essere iscritti e valutati (al costo) in base ai criteri indicati nel documento OIC n. 24 sopra menzionato; l'ammortamento e l'eventuale svalutazione straordinaria per perdite durevoli di valore si effettuano in conformità ai criteri precisati in tale documento. I diritti menzionati devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti dall'ente a titolo gratuito (ad es. in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermi restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento OIC n. 24, la valutazione è effettuata al valore normale (corrispondente al *fair value* dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentante legale dell'ente medesimo.

**c) L'avviamento** va iscritto separatamente solo se relativo all'acquisizione, a titolo oneroso, di un'azienda o complesso aziendale. Per i criteri di valutazione, ammortamento e svalutazione straordinaria si fa riferimento al menzionato documento OIC n. 24.

In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito di un'azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva della medesima e l'attribuzione del valore ai suoi componenti patrimoniali attivi (escluso l'avviamento, come sopra precisato) e passivi deve essere effettuata in base al valore normale determinato a seguito di stima effettuata dall'Ufficio Tecnico dell'ente come precisato al precedente punto b). La stima non è eseguita ove si tratti di beni di modico valore.

### **d) Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee.**

Nell'ipotesi in cui i diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee, sono acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso, col sostenimento di un costo, il valore da iscrivere è pari al costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena

proprietà. Se, invece, i diritti menzionati sono acquisiti a titolo gratuito (ad es. per donazione), il valore da iscrivere è il valore normale determinato da un esperto esterno secondo le modalità indicate per i diritti di brevetto industriale.

Nei casi più semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.

I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.

Nello specifico, il valore da iscrivere in bilancio relativo alle rendite ed ai diritti reali acquisiti a titolo gratuito può essere determinato in base alle seguenti modalità:

#### **d.1) Rendite**

d.1.1) *Rendita perpetua o a tempo indeterminato*: il valore è  $V=R/i$ , in cui "R" è l'importo medio della rendita netta ed "i" il tasso di capitalizzazione pari al tasso di interesse legale;

d.1.2) *Rendita temporanea*:  $V=R_n \cdot \frac{1}{i}$ , in cui "n" è il numero di anni di durata della rendita ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Non è, ovviamente, configurabile la rendita vitalizia a favore dell'ente.

Se si tratta di valutare un immobile trasferito all'ente, gravato di una rendita a favore di terzi, il valore "V" dell'immobile, determinato come sopra precisato, deve essere ridotto del valore della rendita.

Se l'obbligazione di corrispondere al terzo la rendita grava direttamente sull'ente, all'attivo deve essere iscritto il valore (costo o valore normale) dell'immobile; al passivo, fra i debiti, il valore della rendita.

Se la rendita a favore di terzi è una rendita vitalizia, devono essere utilizzate le tavole di sopravvivenza media allegate al vigente T.U. in materia di imposta di registro. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

**d.2) Usufrutto e nuda proprietà.** La durata dell'usufrutto per le persone giuridiche non può eccedere i trent'anni (art. 979, 2° comma, codice civile). In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito, il valore dell'usufrutto "V" è pari a  $V=R_n \cdot \frac{1}{i}$ , dove "R" è il reddito netto annuo medio conseguibile, "n" la durata dell'usufrutto ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Se, come avviene di solito, si tratta di usufrutto di un fabbricato di civile abitazione o di un fabbricato a destinazione commerciale, il reddito medio netto può essere convenzionalmente identificato con la rendita catastale (che è al netto dei costi di manutenzione e riparazione dell'immobile).

Se l'ente acquisisce a titolo gratuito la nuda proprietà di un immobile, il valore da iscrivere è pari al valore normale dell'immobile al netto del valore dell'usufrutto.

In caso di usufrutto di azioni o quote di società di capitali, occorre individuare il dividendo medio futuro conseguibile ed è necessaria la valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

**d.3) Uso ed abitazione.** Valgono i medesimi criteri individuati per l'usufrutto immobiliare. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

**d.4) Superficie.** Viene presa in considerazione solo l'ipotesi di diritto di superficie costituito, a titolo oneroso o gratuito, a favore dell'ente. La valutazione peritale deve considerare il valore attuale del reddito netto medio ricavabile, per la durata del diritto, dall'Ente titolare del diritto di

superficie. Tale reddito è convenzionalmente pari alla rendita catastale. Il valore ottenuto deve essere ridotto del costo di realizzazione del fabbricato, se questo è a carico dell'ente. Occorre poi detrarre, in ogni caso, il valore attuale delle spese di rimozione e di ripristino al termine della durata del diritto. Criteri analoghi devono essere seguiti per le costruzioni erette su suoli demaniali, in virtù di apposita concessione. Nelle ipotesi di maggiore complessità, è necessario ricorrere alla valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

**d.5) Enfiteusi.** Il valore del diritto di nuda proprietà acquisito gratuitamente dall'ente è pari al valore attuale del canone enfiteutico per la residua durata dell'enfiteusi  $V=R_n \gamma^i$ . Il valore del diritto dell'enfiteuta, acquisito dall'Ente a titolo gratuito, è pari al valore normale dell'immobile ridotto del valore della nuda proprietà. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

#### **e) Immobilizzazioni in corso.**

Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell'ente costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell'ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o, sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell'ente.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali ad esempio quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono in ogni caso comprese, tra i costi di produzione interne dell'immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.

### **6.1.2 Immobilizzazioni Materiali**

Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili.

Alla fine dell'esercizio, le immobilizzazioni materiali devono essere fisicamente esistenti presso l'amministrazione pubblica o essere assegnate ad altri soggetti sulla base di formali provvedimenti assunti dall'ente.

Le immobilizzazioni sono iscritte nello stato patrimoniale al costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), al netto delle quote di ammortamento.

Qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il valore sia durevolmente inferiore al costo iscritto, tale costo è rettificato, nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.

Le rivalutazioni sono ammesse solo in presenza di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.

Per quanto non previsto nei presenti principi contabili, i criteri relativi all'iscrizione nello stato patrimoniale, alla valutazione, all'ammortamento ed al calcolo di eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore si fa riferimento al documento OIC n. 16 "Le immobilizzazioni materiali".

Per i **beni mobili ricevuti a titolo gratuito**, il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale, determinato, come, per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentante legale dell'ente medesimo.

La stima non è eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione, per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevino periodicamente i valori di mercato (ad es. autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.).

Per le copie gratuite di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte, il valore è pari al prezzo di copertina.

Tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come "**beni culturali**", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio, o "**beni soggetti a tutela**", ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

Per gli **immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito**, è necessario far ricorso a una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente/sindaco dell'ente medesimo.

#### **Casi particolari:**

**I beni librari, acquisiti per donazione e considerati come bene strumentale all'attività istituzionale oppure come bene non strumentale**, sono iscritti e valutati nello stato patrimoniale secondo i seguenti criteri:

a) i libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente sono considerati beni di consumo, non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati;

b) i beni librari qualificabili come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del del D.lgs.42/2004, sono iscritti nello stato patrimoniale alla voce "Altri beni demaniali" e non sono assoggettati ad ammortamento;

c) i libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.) e che, pertanto, costituiscono beni strumentali per l'attività svolta dall'ente stesso, devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni;

d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, non sono assoggettati ad ammortamento.

Le manutenzioni sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.

Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e, conseguentemente, imputati al conto economico (ad es. costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.).

Il costo delle immobilizzazioni è ripartito nel tempo attraverso la determinazione di quote di ammortamento da imputarsi al conto economico in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, della residua possibilità di utilizzazione del bene, dei criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), in base ai coefficienti indicati nel paragrafo 4.18.

Fermo restando il principio generale in base al quale la quota di ammortamento va commisurata alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanti sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data della consegna.

**Le immobilizzazioni in corso** costituiscono parte del patrimonio dell'ente, costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell'ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o, sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell'ente.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali, ad esempio, la quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono, in ogni caso, comprese, tra i costi di produzione interni di immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.

### 6.1.3 Immobilizzazioni finanziarie

Le immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc) sono iscritte sulla base del criterio del costo di acquisto, rettificato dalle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengono durevoli.

**a) Azioni.** Per le partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio.

Per le modalità di iscrizione e valutazione, occorre far riferimento ai documenti OIC n. 20, "Il patrimonio netto" e n. 21, "Titoli e partecipazioni".

In ogni caso, per le azioni quotate vanno tenuti presenti anche i costi di borsa, nei limiti e con le modalità precisati dai principi contabili. In ipotesi di acquisizione di azioni a titolo gratuito (ad es, donazione) il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale determinato con apposita valutazione peritale. Se si tratta di azioni quotate, che costituiscono una partecipazione di minoranza non qualificata, non è necessario far ricorso all'esperto esterno.

**b) Partecipazioni non azionarie.** I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni.

**c) Titoli.** A seconda che si tratti di titoli immobilizzati o destinati allo scambio, si applicano i criteri previsti dall'art. 2426 codice civile. Per i titoli quotati non è necessario far ricorso ad un esperto esterno.

**d) I crediti concessi dall'ente.** Il valore è determinato dallo stock di crediti concessi, risultante alla fine dell'esercizio precedente, più gli accertamenti per riscossione crediti imputati all'esercizio in

corso e agli esercizi successivi a fronte di impegni assunti nell'esercizio per concessioni di credito, al netto degli incassi realizzati per riscossioni di crediti. Non costituiscono immobilizzazioni finanziarie le concessioni di credito per far fronte a temporanee esigenze di liquidità. Nello stato patrimoniale tali crediti sono rappresentati al netto del fondo svalutazione crediti riguardante i crediti di finanziamento.

## **6.2 Attivo circolante.**

### **a) Rimanenze di Magazzino**

Le eventuali giacenze di magazzino (materie prime, secondarie e di consumo; semilavorati; prodotti in corso di lavorazione; prodotti finiti; lavori in corso su ordinazione) vanno valutate al minore fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato (art. 2426, n. 9, codice civile).

### **b) I Crediti**

**b1) Crediti di funzionamento.** I crediti di funzionamento sono iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale solo se corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili, per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.

I crediti di funzionamento comprendono anche i crediti che sono stati oggetto di cartolarizzazione (la cessione di crediti pro soluto non costituisce cartolarizzazione).

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui attivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei crediti di funzionamento.

I crediti sono iscritti al valore nominale, ricondotto al presumibile valore di realizzo, attraverso apposito fondo svalutazione crediti portato a diretta diminuzione degli stessi.

Il Fondo svalutazione crediti corrisponde alla sommatoria, al netto degli eventuali utilizzi, degli accantonamenti annuali per la svalutazione dei crediti sia di funzionamento che di finanziamento. L'ammontare del fondo svalutazione crediti dovrebbe essere, data la metodologia di calcolo dell'accantonamento al fondo stesso di cui ai punti n. 4.20 e n. 4.27, di pari importo a quello inserito nel conto del bilancio. Però, il valore dei fondi previsti in contabilità finanziaria ed in contabilità economico-patrimoniale potrebbe essere diverso per due ordini di motivi.

In contabilità economico-patrimoniale, sono conservati anche i crediti stralciati dalla contabilità finanziaria ed, in corrispondenza di questi ultimi, deve essere iscritto in contabilità economico-patrimoniale un fondo pari al loro ammontare.

Inoltre, in contabilità economico-patrimoniale potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, in contabilità finanziaria, sono imputati nel bilancio di anni successivi a quello cui lo Stato Patrimoniale si riferisce. Pertanto, mentre in contabilità economico-patrimoniale tali crediti devono essere oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione, in contabilità finanziaria tale accantonamento avverrà solo negli anni successivi.

Nello Stato patrimoniale, il Fondo svalutazione crediti non è iscritto tra le poste del passivo, in quanto è portato in detrazione delle voci di credito a cui si riferisce.

Del Fondo è necessario evidenziare le sue diverse componenti, quella relativa al normale processo di svalutazione dei crediti, quella relativa alla presenza di crediti stralciati dalla contabilità finanziaria e quella relativa alla presenza, nello Stato patrimoniale, di crediti non ancora iscritti nel Conto del bilancio del medesimo esercizio.

I crediti in valuta devono essere valutati in base ai cambi alla data di chiusura dei bilanci.

**b2) Crediti da finanziamenti contratti dall'ente.** Corrispondono ai residui attivi per accensioni di prestiti derivanti dagli esercizi precedenti più i residui attivi per accensioni di prestiti sorti nell'esercizio, meno le riscossioni in conto residui dell'esercizio relative alle accensioni di prestiti.

**b3) Crediti finanziari concessi dall'ente** per fronteggiare esigenze di liquidità dei propri enti e delle società controllate e partecipate.

### **c) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.**

Le azioni e i titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge, sono valutati al minore fra il costo di acquisizione e il presumibile valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.

#### **d) Le Disponibilità liquide**

Le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci: conto di tesoreria (distinto in istituto tesoriere e conto di tesoreria statale), altri depositi bancari e postali, Cassa (la voce “cassa” è attivata in eventuali bilanci infrannuali).

Nell’Attivo dello Stato Patrimoniale le disponibilità liquide sono rappresentate dal saldo dei depositi bancari, postali e dei conti accessi presso la Tesoreria Statale intestati all’amministrazione pubblica alla data del 31 dicembre.

Per un principio di sana gestione, alla fine dell’esercizio le disponibilità giacenti presso i vari conti intestati all’ente devono confluire nel conto principale di tesoreria intestato all’ente. Sono escluse da tale obbligo le giacenze depositate presso la Tesoreria statale per le quali la legge autorizza il deposito in altri conti.

L’attività di regolarizzazione dei sospesi formati nell’esercizio precedente avviene entro la data di approvazione del rendiconto della gestione, effettuando registrazioni contabili (reversali di incasso e mandati di pagamento relativi ad operazioni da conti sospesi) con data operazione riferita al 31 dicembre dell’anno precedente.

Nel caso in cui, alla fine dell’esercizio, l’ente risulti in anticipazione di tesoreria, le disponibilità liquide presentano un importo pari a zero. Le anticipazioni di tesoreria sono rappresentate tra i debiti.

#### **e) Ratei e Risconti**

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall’art. 2424-bis, comma 6, codice civile.

I ratei attivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di ricavi/proventi che avranno manifestazione finanziaria futura (accertamento dell’entrata), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all’esercizio in chiusura (ad es. fitti attivi).

Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui ricavo/provento deve essere imputato.

Non costituiscono ratei attivi quei trasferimenti con vincolo di destinazione che, dovendo dare applicazione al principio dell’inerenza, si imputano all’esercizio in cui si effettua il relativo impiego.

I risconti attivi sono rappresentati rispettivamente dalle quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell’esercizio (liquidazione della spesa/pagamento), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti attivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.

In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi ed i costi rilevati nel corso dell’esercizio sono rettificati rispettivamente con l’iscrizione di risconti attivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell’esercizio successivo.

### **6.3 Patrimonio netto**

Per la denominazione e la classificazione del capitale o fondo di dotazione dell’ente e delle riserve si applicano i criteri indicati nel documento OIC n. 28 “Il patrimonio netto”, nei limiti in cui siano compatibili con i presenti principi.

Per le amministrazioni pubbliche, che, fino ad oggi, rappresentano il patrimonio netto all’interno di un’unica posta di bilancio, il patrimonio netto, alla data di chiusura del bilancio, dovrà essere articolato nelle seguenti poste:

- a) fondo di dotazione;
- b) riserve;
- c) risultati economici positivi o (negativi) di esercizio.

La suddetta articolazione è realizzata mediante apposita delibera assunta dalla Giunta. A tal fine si potrà fare riferimento ai risultati economici dei primi esercizi di adozione della contabilità economico-patrimoniale o, per le amministrazioni che già adottano la contabilità economico-patrimoniale, si potrà fare riferimento ai risultati economici degli esercizi più recenti che rappresentano una prima indicazione di quanto appostare nel fondo di dotazione e di quanto appostare tra le riserve di utili.

Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente.

Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante destinazione degli risultati economici positivi di esercizio sulla base di apposita delibera del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto della gestione.

Le riserve costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è primariamente utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio. Al pari del fondo di dotazione, sono alimentate anche mediante destinazione dei risultati economici positivi di esercizio, con apposita delibera del Consiglio in occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione. L'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione, sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio, ed in particolare, l'eventuale perdita risultante dal Conto Economico deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte eccedente è rinviata agli esercizi successivi (perdita portata a nuovo) al fine di assicurarne la copertura con i ricavi futuri.

Per i Comuni, la quota dei permessi di costruire che - nei limiti stabiliti dalla legge - non è destinata al finanziamento delle spese correnti, costituisce incremento delle riserve.

## **6.4 Passivo**

### **a) Fondi per rischi e oneri**

Alla data di chiusura del rendiconto della gestione occorre valutare i necessari accantonamenti a fondi rischi e oneri destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa o probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Fattispecie tipiche delle amministrazioni pubbliche sono rappresentate da eventuali controversie con il personale o con i terzi, per le quali occorre stanziare a chiusura dell'esercizio un accantonamento commisurato all'esborso che si stima di dover sostenere al momento della definizione della controversia; la stima dei suddetti accantonamenti deve essere attendibile e, pertanto, è necessario avvalersi delle opportune fonti informative, quali le stime effettuate dai legali.

Le passività che danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi e oneri sono di due tipi:

a) accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di estinzione sono indeterminati. Si tratta in sostanza di fondi oneri, ossia di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data del rendiconto della gestione o altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare o nella data di estinzione. Si tratta, quindi, di obbligazioni che maturano con il passare del tempo o che sorgono con il verificarsi di un evento specifico dell'esercizio in corso,

ovvero di perdite che si riferiscono ad un evento specifico verificatosi nell'esercizio in corso, le quali non sono ancora definite esattamente nell'ammontare ma che comportano un procedimento ragionieristico di stima. Gli stanziamenti per le predette obbligazioni vanno effettuati sulla base di una stima realistica dell'onere necessario per soddisfarle, misurato dai costi in vigore alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo, però, conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per soddisfare le obbligazioni assunte.

b) accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile, si tratta delle cosiddette "passività potenziali" o fondi rischi.

I fondi del passivo non possono essere utilizzati per attuare "politiche di bilancio" tramite la costituzione di generici fondi rischi privi di giustificazione economica.

Nella valutazione dei **Fondi per oneri**, occorre tenere presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza e della prudenza.

#### ***-Fondi di quiescenza e obblighi simili.***

La voce accoglie i fondi diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 Codice Civile, quali ad esempio:

- i fondi di pensione, costituiti in aggiunta al trattamento previdenziale di legge (ad es. INPS ecc.), per il personale dipendente;
- i fondi di pensione integrativa derivanti da accordi aziendali, interaziendali o collettivi per il personale dipendente;
- i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Tali fondi sono certi nell'esistenza ed indeterminati nell'ammontare, in quanto basati su calcoli matematico-attuariali o condizionati da eventi futuri, come il raggiungimento di una determinata anzianità di servizio e la vita utile lavorativa, ma sono stimabili con ragionevolezza.

#### ***-Fondo manutenzione ciclica.***

A fronte delle spese di manutenzione ordinaria, svolte periodicamente dopo un certo numero di anni o ore di servizio maturate in più esercizi su certi grandi impianti o su immobilizzazioni sulla base di norme di legge o regolamenti dell'ente, viene iscritto nello stato patrimoniale un fondo manutenzione ciclica o periodica.

Tale fondo non intende coprire costi per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti, che si concretizzino in un incremento significativo e tangibile di capacità o di produttività o di sicurezza (manutenzioni di tipo straordinario), per i quali si rimanda al paragrafo sulle immobilizzazioni materiali.

Gli stanziamenti a tale fondo hanno l'obiettivo di ripartire, secondo il principio della competenza fra i vari esercizi, il costo di manutenzione che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce ad un'usura del bene verificatasi anche negli esercizi precedenti a quello in cui la manutenzione viene eseguita. Pertanto, accantonamenti periodici a questo fondo vanno effettuati se ricorrono le seguenti condizioni:

- a) trattasi di manutenzione che sicuramente sarà eseguita (ed è già pianificata) ad intervalli periodici;
- b) vi è la ragionevole certezza che il bene continuerà a essere utilizzato almeno fino al prossimo ciclo di manutenzione;
- c) la manutenzione ciclica non può essere sostituita da più frequenti, ma comunque sporadici, interventi di manutenzione ordinaria;
- d) la manutenzione ciclica a intervalli pluriennali non viene sostituita da una serie di interventi ciclici con periodicità annuale, i cui costi vengono sistematicamente addebitati all'esercizio.

Lo stanziamento è effettuato suddividendo la spesa prevista in base ad appropriati parametri che riflettano il principio della competenza.

Il costo totale stimato dei lavori deve essere pari a quello che si sosterebbe se la manutenzione fosse effettuata alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo però conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per svolgere la manutenzione. Pertanto, non sono anticipati gli effetti di eventuali incrementi dei costi sulla base di proiezioni future di tassi inflazionistici.

La congruità del fondo, stimato per categorie omogenee di beni, deve essere riesaminata periodicamente per tenere conto di eventuali variazioni nei tempi di esecuzione dei lavori di manutenzione e del costo stimato dei lavori stessi.

**-Fondo per copertura perdite di società partecipate.**

Qualora l'ente abbia partecipazioni immobilizzate in società che registrano perdite che non hanno natura durevole (in caso di durevolezza della perdita, infatti, occorre svalutare direttamente le partecipazioni) e abbia l'obbligo o l'intenzione di coprire tali perdite per la quota di pertinenza, accantona a un fondo del passivo dello stato patrimoniale un ammontare pari all'onere assunto.

In relazione alla tipologia dell'impegno, se il relativo onere ha già la natura di debito, sarà classificato come tale.

Con l'espressione "passività potenziali" ci si riferisce a passività connesse a "potenzialità", cioè a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

In particolare, per "potenzialità" si intende una situazione, una condizione od una fattispecie esistente alla data del rendiconto della gestione, caratterizzata da uno stato d'incertezza, la quale, al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potrà concretizzarsi per l'ente in una perdita, confermando il sorgere di una passività o la perdita parziale o totale di un'attività (ad esempio, una causa passiva, l'inosservanza di una clausola contrattuale o di una norma di legge, un pignoramento, rischi non assicurati, ecc.).

La valutazione delle potenzialità deve essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile, e devono essere effettuati nel rispetto dei postulati del bilancio d'esercizio ed, in particolare, di quelli dell'imparzialità e della verificabilità.

Il trattamento contabile delle perdite derivanti da potenzialità dipende dai seguenti due elementi:

- 1) dal grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro;
- 2) dalla possibilità di stimare l'ammontare delle perdite.

Tali determinazioni sono spesso difficili da effettuare e richiedono discernimento, oculatezza e giudizio da parte del redattore del bilancio, applicati con competenza ed onestà e con l'utilizzo della più ampia conoscenza dei fatti e delle circostanze.

Le informazioni da utilizzare comprendono anche pareri legali e di altri esperti, dati relativi alla esperienza passata dell'ente in casi simili, le decisioni che l'ente intenderà adottare, ecc.

Al fine di misurare il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro, tali eventi possono classificarsi in: probabili, possibili o remoti.

Un evento dicesi probabile, qualora se ne ammetta l'accadimento in base a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile, verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri. Opinione probabile è del resto quella basata su ragioni tali da meritare l'assenso di persona prudente.

Con il termine possibile, il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro è inferiore al probabile. L'evento possibile è quello che può accadere o verificarsi, ovvero è eventuale o può avvenire.

L'evento remoto è, invece, quello che ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia, che potrà accadere molto difficilmente.

Le perdite derivanti da potenzialità e, pertanto, anche quelle connesse a passività potenziali sono rilevate in bilancio come fondi accesi a costi, spese e perdite di competenza stimati quando sussistono le seguenti condizioni:

- la disponibilità, al momento della redazione del bilancio, di informazioni che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività o la diminuzione di una attività;
- la possibilità di stimare l'entità dell'onere con sufficiente ragionevolezza.

Se una perdita connessa a una potenzialità è stata iscritta in bilancio, la situazione d'incertezza e l'ammontare dell'importo iscritto in bilancio sono indicati in nota integrativa se tali informazioni sono necessarie per una corretta comprensibilità del bilancio.

Tali stanziamenti sono rilevati nei fondi per rischi e oneri.

Se è probabile che l'evento futuro si verifichi ma la stima non può essere effettuata, in quanto l'ammontare che ne risulterebbe sarebbe particolarmente aleatorio ed arbitrario, salvo il caso in cui sia possibile stimare e stanziare in bilancio un importo minimo, sono fornite in nota integrativa le stesse informazioni da indicare nel caso che l'evento sia possibile; inoltre, si indicherà che è probabile che la perdita verrà sostenuta.

Nel caso in cui l'evento e quindi la perdita sia possibile, ma non probabile, sono indicate in nota integrativa le seguenti informazioni:

- la situazione d'incertezza che potrebbe procurare la perdita;
- l'ammontare stimato della possibile perdita o l'indicazione che la stessa non può essere effettuata;
- altri possibili effetti se non evidenti;
- preferibilmente, l'indicazione del parere di consulenti legali ed altri esperti.

Quando gli ammontari richiesti in una causa o in una controversia sono marcatamente esagerati rispetto alla reale situazione, non è necessario, anzi può essere fuorviante, mettere in evidenza l'ammontare dei danni richiesti.

L'esistenza e l'ammontare di garanzie prestate direttamente o indirettamente (fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e reali) sono posti in evidenza nei conti d'ordine ed in nota integrativa anche se la perdita che l'ente potrà subire è improbabile. Qualora invece la perdita sia probabile, si stanziava un apposito fondo rischi.

Gli stanziamenti a fronte delle perdite connesse a potenzialità includono anche la stima delle spese legali e degli altri costi che saranno sostenuti per quella fattispecie.

## **b) Trattamento di Fine Rapporto.**

### **c) Debiti**

**c1) Debiti da finanziamento** dell'ente sono determinati dalla somma algebrica del debito all'inizio dell'esercizio più gli accertamenti sulle accensioni di prestiti effettuati nell'esercizio meno i pagamenti per rimborso di prestiti.

#### **c2) Debiti verso fornitori.**

I debiti funzionamento verso fornitori sono iscritti nello stato patrimoniale solo se corrispondenti a obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui passivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei debiti di funzionamento.

I debiti sono esposti al loro valore nominale.

#### **c3) Debiti per trasferimenti e contributi.**

#### **c4) Altri Debiti.**

#### **d) Ratei e Risconti e Contributi agli investimenti.**

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile.

I ratei passivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di costi/oneri che avranno manifestazione finanziaria futura (liquidazione della spesa), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es., quote di fitti passivi o premi di assicurazione con liquidazione posticipata).

Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui costo/onere deve essere imputato.

I risconti passivi sono rappresentati dalle quote di ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (accertamento dell'entrata/incasso), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti passivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.

In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti passivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

**Le concessioni pluriennali ed i contributi agli investimenti da altre amministrazioni pubbliche per la quota non di competenza dell'esercizio.**

### **6.5 Criteri di classificazione e valutazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio**

Per quanto non specificatamente previsto nel principio 6, si fa rinvio a quanto previsto dal decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 18 aprile 2002, concernente "Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione, e successive modifiche e integrazioni.

## **7. Conti d'ordine**

### **7.1 Definizione**

Anche negli enti pubblici devono essere iscritti, in calce allo stato patrimoniale, i conti d'ordine, suddivisi nella consueta triplice classificazione: rischi, impegni, beni di terzi, che registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio dell'ente in tempi successivi a quelli della loro manifestazione.

Si tratta, quindi, di fatti che non hanno ancora interessato il patrimonio dell'ente, cioè che non hanno comportato una variazione quali-quantitativa del patrimonio, e che, di conseguenza, non sono stati registrati in contabilità generale economico-patrimoniale, ovvero nel sistema di scritture finalizzato alla determinazione periodica della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente.

Le "voci" poste nei conti d'ordine non individuano elementi attivi e passivi del patrimonio poiché sono registrate tramite un sistema di scritture secondario o minore (improprio per alcuni Autori) che, perché tale, è distinto ed indipendente dalla contabilità generale economico-patrimoniale.

Pertanto, gli accadimenti contabilmente registrati nei sistemi minori non possono in alcun caso costituire operazioni concluse di scambio di mercato ovvero operazioni di gestione esterna che abbiano comportato movimento di denaro in entrata o in uscita (variazione monetaria) o che abbiano comportato l'insorgere effettivo e comprovato di un credito o di un debito (variazione finanziaria).

Lo scopo dei "conti d'ordine" è arricchire il quadro informativo di chi è interessato alla situazione patrimoniale e finanziaria di un ente. Tali conti, infatti, consentono di acquisire informazioni su un fatto rilevante accaduto, ma che non ha ancora tutti i requisiti indispensabili per potere essere registrato in contabilità generale.

## 7.2 Modalità di registrazione

Per memorizzare, nei conti d'ordine, gli accadimenti sopra richiamati, dovendosi utilizzare il metodo di registrazione partiduplistico, per consentire la duplice rappresentazione in coerenza con la contabilità generale e, quindi, con lo schema di stato patrimoniale, si procede come segue:

- a) si individua un conto all'oggetto (ad esempio: merce da consegnare; titoli da ricevere;) e contestualmente;
- b) s'individua un conto al soggetto (ad esempio: clienti c/impegni; creditori per titoli da consegnare).

È il conto all'oggetto che più rileva ai fini informativi e che "guida" la registrazione, in quanto in esso si individua l'aspetto originario della rilevazione.

Per prassi:

1. se l'oggetto viene acquisito o sarà acquisibile dall'ente, il conto all'oggetto viene addebitato;
2. se l'oggetto viene trasferito o sarà trasferibile dall'ente, il conto all'oggetto viene accreditato.

Volendosi utilizzare il metodo di registrazione partiduplistico (funzionamento simultaneo e antitetico di due serie di conti), il conto al soggetto sarà movimentato nella sezione opposta a quella utilizzata nel conto all'oggetto.

Naturalmente i due conti (all'oggetto ed al soggetto) sono addebitati/accreditati per il medesimo importo.

Le scritture degli impegni sono alimentate dagli impegni assunti sulla competenza degli esercizi futuri relative a servizi e beni che saranno interamente fruiti negli esercizi futuri (non comprende beni e servizi fruiti nell'esercizio di riferimento con obbligazione esigibile negli esercizi futuri).

I criteri di iscrizione e valutazione sono quelli previsti dal documento OIC 22 dei principi contabili "Conti d'Ordine".

E' obbligatoria l'indicazione, prevista dall'art. 2424, comma 3, codice civile, delle garanzie prestate fra fidejussioni (cui sono equiparate le lettere di patronage "forti"), avalli, e garanzie reali. Per le pubbliche amministrazioni, è, altresì, obbligatorio classificare tali garanzie tra amministrazioni pubbliche ed imprese controllate, partecipate ed altre imprese.

### **7.3 Conti d'ordine e partite di giro nel bilancio di previsione finanziario degli enti pubblici**

Non vi è e non vi può essere alcuna relazione biunivoca fra conti d'ordine e partite di giro iscritte nel bilancio di previsione finanziario degli enti pubblici.

Le “sommiglianze” sono solo apparenti ed ingannevoli.

È vero che anche l'utilizzo delle partite di giro non deve influenzare il “risultato finanziario” dell'ente pubblico, ma ciò non deve portare in alcun modo a stabilire una sovrapposizione identitaria con i conti d'ordine.

I conti d'ordine non contribuiscono a definire il risultato perché sono fuori dal sistema delle scritture che serve a determinarlo, le partite di giro, al contrario, sono registrazioni che fanno parte integrante del sistema di scritture finanziario e non influenzano il risultato perché l'ente, nelle circostanze in cui si ricorra a tali conti, si trova contemporaneamente a debito e a credito, per il medesimo importo, nei confronti di terzi soggetti.

Si noti che l'ente si trova contemporaneamente a credito e a debito in circostanze del tutto identiche a quelle in cui può trovarsi qualsiasi azienda. I fatti amministrativi che danno luogo alle partite di giro sono fatti “compiuti” che le aziende private registrano normalmente in contabilità generale.

Per chiarire meglio il punto si pensi all'ipotesi classica delle ritenute per contributi sociali.

### **7.4. Sul deposito cauzionale**

Il deposito cauzionale individua somme di denaro che un ente ha versato a terzi a titolo di garanzia e delle quali l'ente medesimo si priva fino a quando non si realizza la “condizione sospensiva”.

Assunto che le somme in questione sono “uscite” dall'economia di un ente ed entrate nell'economia di un altro “soggetto”, sebbene non sia esclusa l'ipotesi che possano rientrarvi, è indubbio che si tratta di un fatto amministrativo compiuto da registrate in contabilità generale economico-patrimoniale, che dà origine ad una permutazione dei valori patrimoniali ovvero che non modifica il patrimonio netto ed il risultato economico:

- a) se la cauzione in denaro è versata, ciò comporta una permutazione fra valori dell'attivo, riducendosi l'ammontare del denaro contante e aumentando un “credito diverso” (il credito è “diverso” perché non ha natura commerciale, finanziaria o tributaria) per il medesimo importo;
- b) se la cauzione in denaro è ricevuta, ciò comporta una permutazione dei valori patrimoniali ma ne risultano interessati le liquidità immediate che aumentano ed i “debiti verso altri” (o verso una delle fattispecie possibili fra quelle individuate nello schema dello stato patrimoniale) che aumentano dello stesso importo.

Il fatto amministrativo, in ogni caso, va registrato in contabilità economico-patrimoniale e non nei conti d'ordine.

Limitandoci all'ipotesi del versamento della cauzione, non si modifica il totale dell'attivo patrimoniale, ma la somma data a garanzia da “valore monetario certo” (cassa, banca) diventa “valore monetario assimilato” (credito verso altri).

Quella somma data in garanzia, non essendo più liquida, non può, quindi, essere utilizzata.

Quanto poi alla collocazione nello stato patrimoniale del “credito” che l'azienda vanta verso terzi per avere dato in garanzia del denaro, occorre, come sempre, individuare in quale arco di tempo si prevede di potere incassare la somma.

Pertanto, tale “voce” può trovare, alternativamente, accoglienza in:

1. immobilizzazioni ed, in particolare, fra le “Immobilizzazioni finanziarie”, crediti verso altri, quando trattasi di un credito a lungo termine;
2. attivo circolante ed, in particolare, fra i “Crediti”, crediti verso altri, quando trattasi di credito a breve termine.

In caso di cauzione ricevuta, vale quanto sopra richiamato in merito alla necessità per i debiti di indicare, per ciascuna voce, l'importo esigibile oltre l'esercizio successivo.

L'uso dei conti d'ordine è ammesso nel caso si ricevano titoli come deposito cauzionale. In tale evenienza, non potendone disporre, si utilizzano i conti d'ordine. Si tratta di “beni di terzi presso l'ente”.

#### **8. Coordinamento con i principi contabili delle imprese del settore privato.**

Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio agli articoli dal n. 2423 al n. 2435 bis (disciplina del bilancio di esercizio) del codice civile e ai principi contabili emanati dall'OIC.

## APPENDICE TECNICA

### **Esempio 1) Acquisto dell'immobilizzazione da terze economie**

Nell'anno 2012, in data 30/03/2012, il Comune Y acquista dalla ditta Z un immobile non destinato ad attività commerciale sostenendo costi per un totale di 500.000 euro oltre iva.

Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

#### **Scritture continuative anno 2012**

1. In data 15/04/2012 è sottoscritto l'atto di acquisto dell'immobile e nella stessa data è effettuato il relativo pagamento ed emessa la fattura dalla ditta Z. In contabilità finanziaria si rileva l'impegno di euro 605.000 relativo all'acquisto dell'immobilizzazione e si liquida la relativa spesa.

*Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:*

15/04/2012

1.2.2.1.1 Fabbricati	605.000 <sup>4</sup>	
2.4.2 Debiti vs fornitori		605.000

2. In data 15/04/2012 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 605.000

*Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:*

15/04/2012

2.4.2 Debiti vs Fornitori	605.000	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		605.000

3. In data 30/04/2012 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 605.000.

*Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.*

#### **Scritture di assestamento anno 2012**

4. In data 31/12/2012 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile acquisito.

*Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:*

31/12/2012

2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e Fondo Ammortamento Fabbricati	12.100	12.100
---	--------	--------

#### **Scritture di chiusura anno 2012**

5. In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

*Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:*

31/12/2012

Stato patrimoniale finale	592.900	
1.2.2.1.1 Fabbricati		592.900
Conto Economico	12.100	
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e		12.100
Stato patrimoniale finale		12.100
Fondo Ammortamento Fabbricati	12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata utile del bene (nell'ipotesi di immobili 50 anni).

<sup>4</sup> Si precisa che l'importo complessivo del cespite è comprensivo di iva indetraibile per euro 105.000.

### **Esempio 2) Realizzazione dell'immobilizzazione ad opera di terzi**

Nell'anno 2012, 30/03/2012 Il Comune Y approva un piano di realizzazione di un'opera pubblica e in data 30/06/2012 sottoscrive un contratto di appalto con la ditta Z per la realizzazione di un immobile non destinato ad attività commerciale. È prevista la realizzazione dell'opera in un periodo di 6 anni. Durante tale periodo è stabilito il pagamento di importi annuali in funzione dello stato di avanzamento dei lavori e a seguito di emissione di fattura da parte della ditta appaltatrice. Le fatture saranno emesse il 20/09 di ciascun anno con ultima fattura da emettere a seguito di collaudo e consegna dell'immobile.

A seguito dell'emissione delle fatture l'ente procede alla verifica di conformità delle opere realizzate e, dopo gli ulteriori controlli previsti dall'ordinamento, procede alla liquidazione della spesa (30 ottobre 2012).

L'importo complessivo per la realizzazione dell'opera è pari a 500.000 euro oltre iva.

L'opera sarà realizzata in base al seguente piano:

Anno	2012	2013	2014	2015	2016	2017
% di completamento opera	10%	14%	16%	20%	24%	16%
Tot Importo Fatturato e liquidato	60.500	84.700	96.800	121.000	145.200	96.800

Le rilevazioni contabili sono le seguenti:

#### **Scritture continuative anno 2012**

1. Alla firma del contratto di appalto in contabilità finanziaria si impegna la spesa relativa all'intera opera oggetto dell'appalto, con imputazione agli esercizi dal 2012 al 2017.
2. in data 30/10/2012 in contabilità finanziaria si liquida la spesa relativa al 2012 relativa al primo stato di avanzamento lavori per euro 60.500 oltre iva<sup>5</sup>. L'importo fatturato e liquidato (pari a € 60.500) è considerato contabilmente come un acconto finalizzato alla realizzazione di un'immobilizzazione ed è rilevato come segue:

*30/10/2012*

1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali	60.500	
2.4.2 Debiti vs fornitori		60.500

3. In data 20/11/2012 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 60.500

***Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:***

*20/11/2012*

2.4.2 Debiti vs fornitori	60.500	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		60.500

4. In data 20/12/2012 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 60.500.

***Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.***

#### **Scritture di assestamento anno 2012**

Nell'ipotesi descritta non si effettuano scritture di assestamento in quanto l'opera non è entrata in funzionamento.

#### **Scritture di chiusura anno 2012**

5. In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

<sup>5</sup> Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

***Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:***

31/12/2012

Stato patrimoniale finale	60.500	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		60.500

*Prospetti di bilancio (31/12/2012)*

**Stato patrimoniale**

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti <sup>6</sup>	60.500	

**Scritture continuative anno 2013**

6. in data 20/09/2013 si riceve la 2<sup>a</sup> fattura dal Fornitore in relazione al secondo stato di avanzamento lavori per euro 70.000 oltre iva<sup>7</sup> e in data 30/10/2013 si liquida la spesa in conto capitale per euro 84.700.

30/10/2013

1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali	84.700	
2.4.2 Debiti vs fornitori		84.700

7. In data 20/11/2013 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 84.700

***Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:***

20/11/2013

2.4.2 Debiti vs fornitori	84.700	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		84.700

8. In data 20/12/2013 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 84.700.

***Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.***

**Scritture di assestamento anno 2013**

Nell'ipotesi descritta non effettuano scritture di assestamento in quanto l'opera non è entrata in funzionamento.

**Scritture di chiusura anno 2013**

9. In data 31/12/2013 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

***Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:***

31/12/2013

Stato patrimoniale finale	84.700	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		84.700

<sup>6</sup> A fronte del valore dell'immobilizzazione in corso è stato rilevato il debito verso il fornitore successivamente estinto attraverso il pagamento e la contestuale diminuzione delle disponibilità presso l'istituto tesoriere.

<sup>7</sup> Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito.

*Prospetti di bilancio (31/12/2013)*

**Stato patrimoniale**

<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti	
145.200	

Il valore dell'immobilizzazione al termine del secondo anno è pari alla somma di 60.500 relativi all'anno 2012 e ad euro 84.700 relativi al 2013

**Le Scritture continuative e di chiusura si ripetono per gli anni 2014 – 2015 – 2016. Al termine di ciascun anno lo Stato patrimoniale evidenzierà il valore complessivo del conto immobilizzazioni in corso e acconti.**

*Prospetti di bilancio (31/12/2014)*

**Stato patrimoniale**

<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti	
242.000	

*Prospetti di bilancio (31/12/2015)*

**Stato patrimoniale**

<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti	
363.000	

*Prospetti di bilancio (31/12/2016)*

**Stato patrimoniale**

<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>
B. III. 3. Immobilizzazioni in Corso e acconti	
508.200	

**Scritture continuative anno 2017**

10. in data 20/05/2017 l'opera è completata e si procede al collaudo. A seguito di collaudo l'opera è consegnata al Comune X e la ditta Z provvede ad inviare la fattura a saldo per euro. 80.000 oltre iva<sup>8</sup>.

In contabilità finanziaria in data 30/06/2017 si liquida la spesa in conto capitale per euro 96.800.

30/06/2017

<sup>8</sup> Si precisa che l'iva indetraibile per l'acquisizione di immobilizzazioni è portata ad incremento del valore del cespite acquisito

1.2.2.1.1 Fabbricati	605.000	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		508.200
2.4.2 Debiti vs fornitori		96.800

11. In data 20/08/2017 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 96.800

*Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:*

20/08/2017

2.4.2 Debiti vs fornitori	96.800	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		96.800

12. In data 20/12/2013 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 96.800.

*Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.*

**Scritture di assestamento anno 2017**

13. Nel corso del 2017 il cespite è acquisito al patrimonio dell'ente ed utilizzato per il raggiungimento dei fini istituzionali<sup>9</sup>. In data 31/12/2017 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile acquisito.

*Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:*

31/12/2017

2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e	12.100	
<b>Fondo Ammortamento Fabbricati</b>		12.100

**Scritture di chiusura anno 2017**

14. In data 31/12/2017 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2017 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

*Tale rilevazione genera le seguenti rilevazioni in contabilità economico patrimoniale:*

31/12/2017

Stato patrimoniale finale	592.900	
1.2.2.1.1 Fabbricati		592.900
Conto Economico	12.100	
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e		12.100
Stato patrimoniale finale		12.100
<b>Fondo Ammortamento Fabbricati</b>	12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata della vita utile del bene (nell'ipotesi di immobili 50 anni).

<sup>9</sup> Nell'ipotesi in cui l'immobilizzazione acquisita sia entrata in funzione nel corso dell'anno contabile ( di norma l'anno di acquisizione) è possibile ridurre per quell'anno del 50% l'aliquota di ammortamento annuale in considerazione del minore utilizzo dell'Immobilizzazione. Nell'esempio proposto non si effettua alcuna riduzione delle aliquote di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dell'Immobilizzazione.

Prospetti di bilancio (31/12/2017)

**Stato patrimoniale**

<i>Attività</i>		<i>Passività e netto</i>	
B. II. 1.02 Fabbricati	605.000		
Fondo ammortamento Fabbricati	<u>12.100</u>	=	
	592.900		

**Conto economico**

<i>Componenti negativi</i>		<i>Componenti positivi</i>	
B. 15. b) Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	12.100		

**Esempio 3) Realizzazione dell'immobilizzazione in economia**

Nell'anno 2012 La Regione X avvia la realizzazione di un nuovo sistema informatizzato per la prevenzione del dissesto idrogeologico e la gestione delle situazioni di crisi. In base al piano dell'opera la realizzazione dell'immobilizzazione si svilupperà in un periodo di 5 anni. L'importo previsto per la realizzazione dell'opera è di complessivi 605.000 euro. Il costo complessivo dell'opera è così individuato per ciascun anno in base alla natura del Costo:

Tipologia di Costo	Anni				
	2012	2013	2014	2015	2016
Materie prime e beni	20.000	40.000	40.000	30.000	5.000
Personale	50.000	70.000	70.000	50.000	30.000
Servizi e Consulenze	30.000	40.000	40.000	40.000	50.000
Totale Importo annuo	100.000	150.000	150.000	120.000	85.000

**Scritture continuative anno 2012**

1. Nella contabilità finanziaria la rilevazione delle spese sostenute relative alla realizzazione dell'immobilizzazione avviene nel corso dell'anno in base alle modalità proprie di ciascuna tipologia di spesa. In particolare, la spesa del personale sarà impegnata e liquidata mensilmente, e le spese per acquisto di materie prime, servizi e consulenze saranno liquidate a seguito di presentazione della fattura.

Tali operazioni sono rilevate in contabilità economico-patrimoniale in base alle modalità di contabilizzazione proprie di ciascuna tipologia di costo.

Nello specifico la spesa per la retribuzione del personale sarà rilevata come costo del personale; la spesa per materie prime e beni sarà rilevata come costo di acquisto di materie prime e beni; allo stesso modo la spesa per servizi e consulenze sarà rilevata come costo per servizi.

Si precisa che il costo rilevato nel corso dell'anno per tali tipologie di spese non corrisponde al

costo per materie prime, personale, servizi e consulenze sostenuto per la realizzazione dell'opera.

In contabilità economico patrimoniale dovranno essere individuati e rilevati i costi per la realizzazione dell'opera in corso di realizzazione, in considerazione dell'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi e dell'impiego di personale.

In altri termini, sarà necessario individuare:

- nell'ambito del totale del costo del personale, quello relativo al personale impiegato nella realizzazione dell'immobilizzazione e, nell'ambito di tale costo, l'impiego effettivo nella realizzazione dell'opera.

- nell'ambito del totale del costo per acquisto di materie prime, l'effettivo utilizzo delle materie prime utilizzate per la realizzazione dell'opera, considerando l'eventuale consumo delle rimanenze di materie prime iniziali.

- nell'ambito dei servizi e consulenze, i servizi effettivamente utilizzati, rettificando le eventuali spese sostenute per servizi e consulenze non ancora utilizzati (costi sospesi o risconti attivi) e gli eventuali servizi e consulenze utilizzati e non ancora finanziariamente sostenuti (costi di competenza misurati da ratei passivi o da fatture da ricevere).

Tali rilevazioni saranno effettuate in sede di assestamento e daranno luogo a rilevazioni in contabilità economico patrimoniale alle quali non corrispondono rilevazioni in contabilità finanziaria.

### **Scritture di assestamento anno 2012**

Al termine dell'esercizio è necessario valutare il valore finale dell'immobilizzazione in corso di realizzazione. Tale valore sarà uguale alla somma dei costi sostenuti per la sua realizzazione, che nell'esempio effettuato è pari a 100.000 euro. La rilevazione del valore finale dell'immobilizzazione in corso non determina nessuna scrittura nella contabilità finanziaria.

In contabilità economico patrimoniale, tuttavia, si dovrà procedere alla rilevazione dei valori finali dell'immobilizzazioni in corso. Per le immobilizzazioni in corso non è previsto l'ammortamento in quanto l'immobilizzazione non partecipa ai processi erogativi dell'ente.

Il valore dell'incremento dell'immobilizzazione in corso è pari alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativo ai fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.

*31/12/2012*

1.2.2.4.3	Fabbricati e infrastrutture in costruzione	100.000	
1.7.1.01.01	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		100.000

### **Scritture di chiusura anno 2012**

In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

*31/12/2012*

1.7.1.01.01	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	100.000	
	Conto economico		100.000

*31/12/2012*

	Stato patrimoniale finale	100.000	
1.2.2.4.3	Fabbricati e infrastrutture in costruzione		100.000

*Prospetti di bilancio (31/12/2012)*

<b>Stato patrimoniale</b>		<b>Conto economico</b>	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. III. 3 Immobilizzazioni		B10 Acquisto 20.000 di materie prime e/o beni di consumo	
in corso e acconti 100.000		B. 14 50.000 Personale	A. 8. Incrementi 100.000 di immobilizzazioni per lavori interni
		B. 11 30.000 Prestazioni di servizi	

**Le Scritture di assestamento e di chiusura si ripetono per gli anni 2013, 2014 e 2015.** Al termine di ciascun anno lo Stato patrimoniale evidenzierà il valore complessivo del conto immobilizzazioni in corso e nel conto economico saranno transitati i costi relativi alla realizzazione dell'immobilizzazione e i ricavi connessi all'incremento di valore dell'immobilizzazione.

*Prospetti di bilancio (31/12/2013)*

<b>Stato patrimoniale</b>		<b>Conto economico</b>	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. III. 3 Immobilizzazioni		B10 Acquisto 40.000 di materie prime e/o beni di consumo	
In corso e 250.000 acconti		B. 14 70.000 Personale	A. 8. Incrementi 150.000 di immobilizzazioni per lavori interni
		B. 11 40.000 Prestazioni di servizi	

*Prospetti di bilancio (31/12/2014)*

<b>Stato patrimoniale</b>		<b>Conto economico</b>	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti 400.000		Consumo 40.000	A. 8. Incrementi 150.000 di immobilizzazioni per lavori interni
		Materie prime	
		B. 14 70.000 Personale	
		B. 11 40.000 Prestazioni di servizi	

*Prospetti di bilancio (31/12/2015)*

<b>Stato patrimoniale</b>		<b>Conto economico</b>	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti 520.000		Consumo 30.000	A. 8. Incrementi 120.000 di immobilizzazioni per lavori interni
		Materie prime	
		B. 14 50.000 Personale	
		B. 11 40.000 Prestazioni di servizi	

**Scritture continuative anno 2016**

Le scritture continuative relative alla rilevazione dei costi per la realizzazione dell'immobilizzazione sono le medesime descritte al punto 1 di questo esempio. in data 30/11/2016 l'immobilizzazione è ultimata e collaudata ed entra in funzione. Tale operazione non determina alcuna rilevazione in contabilità finanziaria. Tuttavia, è necessario rilevare in contabilità economico patrimoniale l'incremento di valore subito dall'immobilizzazione incorso nell'anno e l'inserimento dell'immobilizzazione tra i beni che concorrono ai processi erogativi dell'ente.

*30/11/2016*

1.2.2.1.1 Fabbricati	605.000	
1.7.1.01.01 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni		85.000
1.2.2.4.3 Fabbricati e infrastrutture in costruzione		520.000

**Scritture di assestamento anno 2016**

15. Nel corso del 2016 l'immobilizzazione è acquisita al patrimonio dell'ente ed utilizzato per il raggiungimento dei fini istituzionali. In data 31/12/2016 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobilizzazione<sup>10</sup>.

***Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:***

*31/12/2016*

<sup>10</sup> Nell'ipotesi in cui l'immobilizzazione acquisita sia entrata in funzione nel corso dell'anno contabile ( di norma l'anno di acquisizione) è possibile ridurre per quell'anno del 50% l'aliquota di ammortamento annuale in considerazione del minore utilizzo dell'Immobilizzazione. Nell'esempio proposto non si effettua alcuna riduzione delle aliquote di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dell'Immobilizzazione.

2.2.1.04.01.001 Ammortamento impianti e macchinari diversi	12.100	
Fondo Ammortamento fabbricati		12.100

**Scritture di chiusura anno 2016**

16. In data 31/12/2016 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2016 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).

*Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:*

*31/12/2016*

1.7.1.01.01 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	85.000	
Conto economico		85.000
Conto Economico	12.100	
2.2.1.04.01.001 Ammortamento impianti e macchinari diversi		12.100
Stato patrimoniale finale	605.000	
1.2.2.1.1 Fabbricati		605.000
Stato patrimoniale finale		12.100
Fondo Ammortamento fabbricati	12.100	

Le rilevazioni relative all'ammortamento dovranno essere effettuate al termine di ciascun anno e fino alla durata della vita utile del bene (nell'ipotesi di Impianti e attrezzature 20 anni).

*Prospetti di bilancio (31/12/2016)*

Stato patrimoniale		Conto economico	
Attività	Passività e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
B. III. 1.02 605.000		Consumi di 5.000	
Impianti e macchinari		Materie prime	
Fondo Ammortamento		B. 14 Personale 30.000	A. 8. Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni 85.000
Fabbricati -12.100		B. 11 Prestazioni di servizi 50.000	
592.900		B. 15 b) 12.100	
		Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	

**Esempio 4) Contributi agli investimenti finalizzati all'acquisizione di un'immobilizzazione realizzata da terzi**

La modalità di contabilizzazione prevista dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale n. 4.4 prevede la sospensione dei proventi derivanti dai contributi in conto impianti dalla competenza dell'esercizio in cui sono registrati, e la successiva attribuzione di tali proventi

agli esercizi in proporzione alle quote di ammortamento degli impianti cui il contributo si riferisce. Tale metodo è raccomandato dall' OIC 16.

Si presentano nel seguito esempi di contabilizzazione del contributo erogato da una Regione per il finanziamento di spesa di investimento sostenuta da un Comune nella prospettiva delle rilevazioni contabili della Regione e del Comune.

1. Il Comune X riceve dalla Regione un contributo in conto impianti per la costruzione di un immobile da destinare a residenza per anziani. Il contributo finanzia l'intero costo dell'opera pari a 300.000 euro e sarà erogato annualmente a seguito di rendicontazione delle spese sostenute del Comune per la realizzazione dell'opera. L'opera sarà realizzata in 4 anni in base al seguente crono-programma:

Anno	2012	2013	2014	2015	2016
% di completamento opera	17%	33%	33%	17%	
Spese annue sostenute dal Comune	50.000	100.000	100.000	50.000	

#### Scritture continuative e chiusura anno 2012

2. In data 20/02/2012 il Comune conclude l'iter burocratico per l'ottenimento del Contributo in conto impianti dalla Regione, per un importo di 300.000 euro, che sarà erogato a seguito di rendicontazione delle spese sostenute per la realizzazione dell'opera. Ai fini della contabilità finanziaria il Comune e la Regione dovranno rendere il loro bilancio di previsione coerente con il crono-programma dell'opera secondo il principio della competenza finanziaria potenziata. **In contabilità economico patrimoniale non si rileva nulla.** Tale procedimento, descritto nell'esempio n. 3 del principio applicato della contabilità finanziaria, consente:
  - a. l'inserimento, nel bilancio di previsione della Regione e del Comune, degli stanziamenti necessari per la realizzazione dell'opera, e per la progettazione dell'opera da parte del Comune,
  - b. l'approvazione del progetto da parte della Regione e, sulla base del crono programma definito nel progetto, l'impegno della spesa per l'erogazione del contributo da parte della Regione.
  - c. a seguito dell'approvazione regionale del progetto presentato dal Comune, la Regione impegna la spesa relativa al contributo all'investimento, secondo i tempi e gli importi previsti nel crono programma della spesa allegato al progetto preliminare presentato dal Comune per l'importo di 50.000 con imputazione all'esercizio 2012, di 100.000 con imputazione al 2013, di 100.000 con imputazione al 2014 e di 50.000 con imputazione al 2015;
  - d. a seguito dell'impegno della regione di cui alla lettera c), il Comune accerta l'entrata corrispondente che costituisce la copertura alla realizzazione dell'investimento, necessario per l'avvio dell'appalto, per l'importo di 50.000 con imputazione all'esercizio 2012, di 100.000 con imputazione al 2013, di 100.000 con imputazione al 2014 e di 50.000 con imputazione al 2015.

In contabilità economico patrimoniale la regione rileva il costo corrispondente al contributo impegnato, di competenza dell'esercizio in cui il contributo è impegnato, e il debito nei confronti del comune:

		20/02/2012- Regione	
2.3.2.2.	Contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000	
2.4.3.4.01	Debiti per contributi agli investimenti a		50.000

In contabilità economico patrimoniale il Comune rileva il provento ed il credito nei confronti della Regione.

20/02/2012- Comune

1.3.2.04.01.02.001 Crediti da	1.3.2.04.01.02.001 Crediti da Contributi agli	50.000	
1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e		50.000

3. Alla firma del contratto di appalto 01/04/2012 in contabilità finanziaria il Comune impegna la spesa relativa all'intera opera oggetto dell'appalto, con imputazione agli esercizi dal 2012 al 2015 in base al cronoprogramma.
4. In data 14/05/2012 il Comune avvia la realizzazione dell'opera e rileva i costi derivanti secondo le modalità illustrate negli esempi delle pagine precedenti e di seguito riportati per maggiore chiarezza.
5. In data 30 novembre 2012 l'importo fatturato e liquidato (pari a € 50.000) è considerato contabilmente come un acconto finalizzato alla realizzazione di un'immobilizzazione ed è rilevato come segue:

30/11/2012-Comune

1.2.2.4.1 Acconti per la realizzazione di beni materiali	50.000	
2.4.2 Debiti vs fornitori		50.000

6. In data 20/11/2012 il comune predispone il mandato di pagamento e rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 50.000

Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:

20/11/2012 -Comune

2.4.2 Debiti vs fornitori	50.000	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		50.000

7. In data 10/12/2012 il Comune rendiconta le spese sostenute nel corso del 2012 realizzando le condizioni per la riscossione della quota di contributo in conto impianti spettante per l'anno 2012 accertato in data 20/02/2012 sulla base del cronoprogramma (esempio 3 contabilità finanziaria). Sulla base della rendicontazione ricevuto la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di € 50.000,00.

**Scritture di assestamento anno 2012**

8. In data 31/12/2012, l'opera non è stata completata e non partecipa ai processi erogativi del comune che, pertanto, provvede a sospendere il provento per contributi in conto impianti.

31/12/2012 - Comune

1.3.2.01.02.001 Contributi agli investimenti da Regioni e province	50.000	
2.5.2.1 Contributo agli investimenti		50.000

**Scritture di chiusura anno 2012**

Al termine del primo anno (2012) l'accertamento del contributo non ha effetti sul conto economico del Comune, per effetto della sospensione del provento nello Stato Patrimoniale .

31/12/2012 - Comune

2.5.2.1 Contributi agli investimenti	50.000	
Stato patrimoniale finale		50.000

31/12/2012 - Comune

Stato patrimoniale finale	50.000	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		50.000

Prospetti di bilancio (31/12/2012)

Stato patrimoniale- Comune

Attività	Passività e netto
B. III. 3 Immobilizzazioni in corso e acconti	E. II. 1. Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche
50.000	50.000

Per la Regione, al termine del primo anno, e nel corso del periodo considerato, l'erogazione del contributo ha effetti diretti solo sul conto economico.

Prospetti di bilancio (31/12/2012) - Regione

Stato patrimoniale		Conto economico	
Attività	Passività e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
		B. 13. c) 50.000	
		Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	

### Scritture continuative anno 2013

9. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'impegno registrato nel 2012 in contabilità finanziaria, con imputazione all'esercizio 2013 per € 100.000 la regione rileva nella contabilità economico-patrimoniale :

02/01/2013 - Regione

2.3.2.2. Contributi agli investimenti a Amministrazioni	100.000	
2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a		100.000

10. All'inizio dell'esercizio sulla base dell'accertamento del contributo della Regione di 100, effettuato in data 20 febbraio 2012 con imputazione all'esercizio 2013, in contabilità economico patrimoniale il Comune rileva il provento ed il credito nei confronti della Regione.

02/01/2013 - Comune

1.3.2.04.01.02.001 Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e	100.000	
1.3.2.01.02.001 Contributi agli investimenti da Regioni e province		100.000

11. In data 05/03/2013 la Regione paga la tranche di 50.000 rendicontata nel 2012:

*05/03/2013 - Regione*

2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a	50.000	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		50.000

12. Analogamente in data 10/03/2013 il Comune incassa il contributo agli investimenti per l'anno 2012. In contabilità finanziaria si rileva la riscossione dell'entrata. In contabilità economico patrimoniale si rileva l'entrata di banca e la riduzione del credito nei confronti della Regione.

*10/03/2013 - Comune*

1.3.4.1.1 Istituto tesoriere	50.000	
1.3.2.04.01.02.001 Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e		50.000

13. Nel corso del 2013 il Comune prosegue l'opera come programmato nel cronoprogramma. In data 30/11/2013, alla liquidazione del 2° stralcio, la contabilità economico – patrimoniale rileva:

*30/11/2013 - Comune*

1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali	100.000	
2.4.2 Debiti vs fornitori		100.000

14. In data 10/12/2013 il Comune rendiconta le spese sostenute nel corso del 2013 realizzando le condizioni per la riscossione della quota di contributo in conto impianti spettante per l'anno 2013, già accertato in data 20/02/2012 sulla base del cronoprogramma. Sulla base della rendicontazione ricevuta la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di € 100.000,00.

Le scritture continuative, di assestamento e di chiusura dell'anno 2013 e 2014 sono analoghe a quelle del 2012

**Scritture di assestamento anno 2013**

15. In data 31/12/2013, l'opera non è stata completata e non partecipa ai processi erogativi dell'ente, pertanto il Comune provvede a sospendere il provento per contributi in conto impianti.

*31/12/2013 - Comune*

1.3.2.01.02.001 Contributi agli investimenti da Regioni e province	100.000	
2.5.2.1 Contributi agli investimenti		100.000

**Scritture di chiusura anno 2013**

Al termine del secondo anno (2013) l'incasso del contributo non ha effetti sul conto economico, e per effetto della sospensione del provento e dell'iscrizione nello Stato Patrimoniale del risconto passivo. Dopo il secondo anno nello Stato Patrimoniale è iscritto il risconto passivo per l'intero importo del contributo incassato.

*31/12/2013-Comune*

2.5.2.1 Contributi agli investimenti	150.000	
Stato patrimoniale finale		150.000

Stato patrimoniale finale	150.000	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		150.000

*Prospetti di bilancio (31/12/2013)***Stato patrimoniale - Comune**

<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	
B. III. 3 Immobilizzazioni	E. II. 1. Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche	150.000
in corso e acconti		
		150.000

Al termine del 2014 nello Stato patrimoniale sono valorizzati i seguenti conti:

*Prospetti di bilancio (31/12/2014)***Stato patrimoniale - Comune**

<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	
B. III. 3 Immobilizzazioni	E. II. 1. Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche	250.000
in corso e acconti		
		250.000

*Prospetti di bilancio (31/12/2013) - Regione***Stato patrimoniale****Conto economico**

<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
		B. 13. c) 100.000	
		Contributi agli investimenti i ad altre Amministrazioni pubbliche	

*Prospetti di bilancio (31/12/2014) - Regione*

<b>Stato patrimoniale</b>		<b>Conto economico</b>	
<i>Attività</i>	<i>Passività e netto</i>	<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
		B. 13. c) 100.000	
		Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	

**Scritture continuative anno 2015**

16. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'impegno registrato nel 2012 in contabilità finanziaria, con imputazione all'esercizio 2015 per € 50.000 la regione rileva nella contabilità economico-patrimoniale :

*02/01/2015 - Regione*

2.3.2.2. Contributi agli investimenti a Amministrazioni	50.000	
2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a		50.000

17. All'inizio dell'esercizio, sulla base dell'accertamento del contributo della Regione di 50.000, effettuato in data 20 febbraio 2012 con imputazione all'esercizio 2015, in contabilità economico patrimoniale si rileva il provento ed il credito nei confronti dell'ente che deve erogare il contributo.

*02/01/2015 Comune*

1.2.3.2.1 Crediti verso Amministrazioni pubbliche	50.000	
1.3.2.04.01.02.001 Crediti da Contributi agli investimenti da Regioni e		50.000

18. In data 20/05/2015 l'opera è completata e si procede al collaudo. A seguito di collaudo l'opera è consegnata al Comune X e la ditta Z provvede ad inviare la fattura a saldo per euro 50.000<sup>11</sup>.

In contabilità finanziaria in data 30/06/2015 si liquida la spesa in conto capitale.-

*30/06/2015 Comune*

1.2.2.1.1 Fabbricati	300.000	
1.2.2.4.1 Acconti per realizzazione beni materiali		250.000
2.4.2 Debiti vs fornitori		50.000

<sup>11</sup> Si precisa che gli importi sono tutti incluso IVA. Qualora l'IVA sia indetraibile (es. opere istituzionali) l'importo è portato ad incremento del valore del cespite acquisito

19. in data 31/05/2015 il Comune trasmette alla regione la rendicontazione finale dell'opera, realizzando le condizioni per la riscossione dell'ultima quota di contributo in conto impianti già accertato in data 20/02/2012 sulla base del crono programma. Il 15/6/2012. Sulla base della rendicontazione ricevuta la Regione verifica la conformità della spesa a quanto previsto nella delibera di approvazione del contributo, riscontra l'esigibilità dell'impegno e avvia le attività dirette alla liquidazione della somma di € 50.000,00.

20. In data 20/08/2015 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore.

**Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:**

*20/08/2015 - Comune*

2.4.2	Debiti vs fornitori	50.000	
1.3.4.1.1	Istituto tesoriere		50.000

### **Scritture di assestamento anno 2015**

Nel corso dell'anno 2015, dopo il collaudo tecnico, il bene è stato acquisito al patrimonio dell'ente. Pertanto è sottoposto ad ammortamento per un periodo di 50 anni. In sede di scritture di assestamento dovrà essere sterilizzato l'effetto economico dell'ammortamento mediante l'imputazione al conto economico di un provento da contributo agli investimenti del medesimo importo della quota di ammortamento dell'opera. Al riguardo, **in contabilità finanziaria non si effettua alcuna rilevazione. In contabilità economico patrimoniale si procederà alle seguenti rilevazioni contabili:**

Sospensione della quota di contributo per l'anno 2016

*31/12/2015 - Comune*

1.3.2.01.02.001	Contributi agli investimenti da Regioni e province	50.000	
2.5.2.1	Contributi agli investimenti		50.000

Rilevazione della quota di ammortamento dell'opera per l'anno 2015

*31/12/2015- Comune*

2.2.1.06.02	Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e Fondo Ammortamento Fabbricati	6.000	6.000
-------------	--	-------	-------

Sterilizzazione del costo dell'ammortamento per l'anno 2015

*31/12/2016- Comune*

2.5.2.1	Contributi agli investimenti	6.000	
	Quota annuale contributi agli investimenti		6.000

### **Scritture di chiusura anno 2015**

Si procede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio (Conto economico e Stato Patrimoniale)

*31/12/2015*

	Quota annuale contributi agli investimenti	6.000	
	Conto economico		6.000

	Conto Economico	6.000	
2.2.1.06.02	Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e		6.000

	Stato patrimoniale finale	300.000	
1.2.2.1.1	Fabbricati		300.000

Stato patrimoniale finale		6.000
Fondo Ammortamento fabbricati	6.000	
<hr/>		
2.5.2.1 Contributi agli investimenti	294.000	
Stato patrimoniale finale		294.000

*Prospetti di bilancio – Comune (31/12/2015)*

Stato patrimoniale		Conto economico	
Attività	Passività e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
B. III. 2.02 300.000 Fabbricati		B. 15. b) 6.000 Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	A 3. b Quota annuale 6.000
Fondo ammortamento Fabbricati 6.000			
<hr/>			
294.000	E II 1 Contributi agli Risconti investimenti da passivi amministrazioni pubbliche 294.000		

*Prospetti di bilancio (31/12/2015) - Regione*

Stato patrimoniale		Conto economico	
Attività	Passività e netto	Componenti negativi	Componenti positivi
		B. 13. c) 50.000 Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubbliche	

Le scritture di assestamento e di chiusura saranno ripetute nei successivi anni per tutta la durata della vita utile del cespite immobilizzato.

21. in data 10/03/2016 la Regione paga il contributo. Qualora si tratti solo dell'ultima tranche:

*10/03/2016 - Regione*

1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		50.000
2.4.3.4.01 Debiti per contributi agli investimenti a	50.000	

La Regione dovrà redigere tale scrittura nel 2013 per 50.000, nel 2014 per 100.000 e nel 2015 per 100.000. Qualora l'erogazione avvenisse in un'unica soluzione, a seguito della rendicontazione finale, nel 2016 la scrittura sarebbe:

10/03/2016 - Regione

1.3.4.1.1 Istituto tesoriere					300.000
2.4.3.4.01 Debiti	per	contributi	agli	investimenti	a 300.000

**Esempio 5) - Scritture riguardanti le partite di giro: il pagamento di stipendi al personale Scritture in contabilità finanziaria**

Le scritture, in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale, riguardanti gli stipendi del personale del mese di gennaio 2013, sono:

- a) Impegno di 13.000.000 sul capitolo di spesa riguardante “Stipendi al personale a tempo indeterminato” (cod. U.1.01.01.01.002), relativo al tabellare dell'intero anno;
- b) Impegno di 1.400.000 sul capitolo di spesa riguardante “Contributi obbligatori per il personale” (cod. U.1.01.02.01.001), relativo al tabellare dell'intero anno
- c) Liquidazione della spesa, di importo pari a 1.000.000 sul capitolo di spesa “Stipendi al personale a tempo indeterminato” (cod. U.1.01.01.01.002) ed emissione dei seguenti ordini di pagamento:
  - di 700.000 a favore dei dipendenti,
  - di 200.000 a favore del bilancio dell'ente sul capitolo di entrata “Ritenute erariali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi” (cod. E.9.01.02.01.000).
  - di 100.000 a favore del bilancio dell'ente, sul capitolo di entrata “Ritenute previdenziali e assistenziali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi” (cod. E.9.01.02.02.000).
- d) Liquidazione di 200.000 sul capitolo di spesa riguardante “Contributi obbligatori per il personale” (cod. U.1.01.02.01.001) ed emissione del relativo ordine di pagamento alle scadenze previste dalla legge.
- e) Accertamento di 200.000 sul capitolo di entrata “Ritenute erariali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi” (cod. E.9.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di entrata “Ritenute previdenziali e assistenziali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi” (cod. E.9.01.02.02.000) e contestuale riscossione delle entrate. Gli enti hanno la facoltà di effettuare accertamenti “automatici” anche con riferimento alle partite di giro.
- f) Impegno di 200.000 sul capitolo di spesa “Versamenti di ritenute erariali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi” (cod. U.7.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di spesa “Versamenti di ritenute previdenziali e assistenziali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi” (cod. U.7.01.02.02.000). Gli enti hanno la facoltà di effettuare impegni “automatici” anche con riferimento alle partite di giro.
- g) Riscossione di 200.000 sul capitolo di entrata “Ritenute erariali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi” (cod. E.9.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di entrata “Ritenute previdenziali e assistenziali su redditi da lavoro dipendente per conto terzi” (cod. E.9.01.02.02.000).
- h) Emissione degli ordini di pagamento di 200.000 sul capitolo di spesa “Versamenti di ritenute erariali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi” (cod. U.7.01.02.01.000) e di 100.000 sul capitolo di spesa “Versamenti di ritenute previdenziali e assistenziali su Redditi da lavoro dipendente riscosse per conto terzi” (cod. U.7.01.02.02.000), alle scadenze previste dalla legge.

1) A seguito della liquidazione della spesa di cui alla lettera c), in contabilità economico-patrimoniale si registra:

25/1/2013

2.1.4.01.01.001 Stipendi al personale a tempo indeterminato	1.000.000	
2.4.5.4.01 Debiti verso il personale dipendente		1.000.000

2) A seguito della liquidazione della spesa di cui alla lettera d) si registra:

25/1/2013

2.1.4.02.01.001 Contributi obbligatori per il personale	200.000	
2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali		200.000

3) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera c):

25/1/2013

2.4.5.4.01 Debiti verso il personale dipendente	1.000.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.000.000

4) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera d) si registra:

14/2/2013

2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali	200.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		200.000

5) A seguito dell'accertamento delle entrate di cui alla lettera e) e dell'impegno delle spese di cui alla lettera f) è effettuata la seguente registrazione:

25/1/2013

1.3.2.7.02 Crediti verso altri soggetti	300.000	
2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali		100.000
2.4.5.1.06 Ritenute erariali		200.000

6) Il credito derivante dall'accertamento di cui alla lettera e) viene immediatamente riscosso, come indicato alla lettera g) e registrato come segue:

25/1/2013

1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	300.000	
1.3.2.7.02 Crediti verso altri soggetti		300.000

Le scritture 5) e 6) possono essere riunite.

7) A seguito dell'emissione dei mandati di cui alla lettera h) si effettuano le seguenti registrazioni, alle scadenze previste dalla legge:

14/2/2013

2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali	100.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		100.000

2.4.5.1.06 Ritenute erariali	200.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		200.000

N.B1 Le codifiche e le denominazioni delle voci del piano dei conti integrato potranno essere oggetto di variazione a seguito dell'adozione del piano dei conti definitivo (a decorrere dal 2014).

N.B2. Rispetto alle scritture tipiche della contabilità economico-patrimoniale, l'integrazione con le scritture della contabilità finanziaria delle partite di giro rendono necessarie le scritture di cui al punto 3), 5) e 6) mentre le scritture tipiche della contabilità economico patrimoniale (non integrate alla contabilità finanziaria) avrebbero registrato direttamente:

2.4.5.4.01 Debiti verso il personale dipendente	1.000.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		700.000
2.4.5.4.02 Debiti verso istituti previdenziali		100.000
2.4.5.1.06 Ritenute erariali		200.000

**Esempio 6) - Scritture riguardanti la riqualificazione e valorizzazione di un immobile di proprietà di più enti**

La Regione X e un altro ente pubblico (Ente A) sono comproprietari (50% ciascuno – proprietà indivisa) di una porzione di un immobile di carattere artistico-culturale. La restante parte di tale immobile risulta di proprietà esclusiva di una terza amministrazione pubblica (Ente B).

I tre soggetti, a seguito di successivi accordi e convenzioni che vedono partecipi anche altri soggetti privati e pubblici, hanno concordato un piano di riqualificazione e valorizzazione dell'immobile e, al contempo, hanno costituito un Consorzio di gestione (Ente C) cui sono affidate le attività di gestione ordinaria dell'immobile (inclusa organizzazione di eventi a fini culturali) e di supervisione e coordinamento del progetto di riqualificazione.

Il progetto di riqualificazione riguarda esclusivamente la porzione dell'immobile in comproprietà tra la Regione X e l'ente pubblico A.

A seguito di specifico accordo tra la Regione e il Consorzio, i lavori per la riqualificazione dell'immobile sono affidati a una società controllata dalla Regione che agisce come stazione appaltante.

Il finanziamento dei lavori, per un totale di 25 milioni, è garantito dalle seguenti fonti:

- a) Fondi FAS → 10 milioni
- b) Risorse proprie regionali → 2 milioni
- c) Risorse erogate dall'ente pubblico A → 1 milione
- d) Risorse erogate dal Consorzio (C) → 3 milioni
- e) Risorse erogate dal concessionario cui sono affidati i lavori di riqualificazione a seguito di regolare gara → 9 milioni

Come da accordi intercorsi, tutte le risorse ad eccezione di quelle indicate sub d) ed e), transitano dal bilancio della Regione che, al contempo, è l'unico soggetto che interagisce con la stazione appaltante. La Regione, quindi, potrà assumere impegni di spesa sino a un totale di 13.000, pari alle entrate accertate – risorse sub a), sub b) e sub c).

Come evidenziato, fanno eccezione le risorse erogate dal Consorzio che paga direttamente il soggetto concessionario dei lavori. Le risorse erogate da quest'ultimo, invece, sono rappresentate da una quota parte dei costi sostenuti che non è successivamente fatturata dalla stazione appaltante a Regione Lombardia. Le risorse sub d) ed e), quindi, non sono transitate dal bilancio regionale.

Le scritture riguardanti il pagamento delle fatture pari a 13.000.000 intestate alla Regione sono:

## CONTABILITA' FINANZIARIA

La spesa sostenuta dalla Regione incrementa il valore del bene di proprietà della Regione X e dell'ente A, e si configura come un contributo agli investimenti della Regione a favore dell'Ente A che, in contabilità finanziaria, nel rispetto del principio che prevede la registrazione di tutti i fatti gestionali anche se non comportano effetti di cassa, deve registrare l'entrata derivante dal contributo agli investimenti e la spesa per Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

### ➤ la Regione X.

- Impegna e paga 6.500.000 alla voce “Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico”,
- Impegna e paga 6.500.000 alla voce “Contributi agli investimenti a Amministrazioni Locali”.
- Provvede a tempestiva comunicazione all'ente A del pagamento effettuato, registrato come contributo a suo favore con imputazione all'esercizio X.

### ➤ l'ente A, a seguito della comunicazione della regione effettua la seguente regolazione contabile:

- Accerta e incassa l'entrata di 6.500.000 come contributo agli investimenti da regione,
- Impegna e paga 6.500.000 alla voce “Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

## CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

### Scritture della Regione X:

XXXX Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	6.500.000	
XXXX Contributi agli investimenti a Amministrazioni locali	6.500.000	
2.4.2 Debiti vs fornitori		13.000.000

Scritture ente A, correlate alla regolazione contabile effettuata a seguito della comunicazione della Regione X.

XXXX Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	6.500.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		6.500.000
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	6.500.000	
1.3.2.01.02.001 Contributi agli investimenti da Regioni e province autonome		6.500.000

Per la regione il contributo agli investimenti è un costo di competenza dell'esercizio

Per l'ente B il ricavo da contributo agli investimenti non è destinato ad essere sospeso, in quanto i beni di valore culturale storico ed artistico non sono oggetto di ammortamento. Pertanto il ricavo è di competenza dell'esercizio. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un

incremento del patrimonio netto. Se il bene è demaniale, l'incremento è registrato nella voce "Netto demaniale".

Le scritture riguardanti il contributo erogato dall'ente A a favore della Regione X sono:

#### CONTABILITA' FINANZIARIA

L'ente A impegna e paga 1.000.000 di contributo agli investimenti a favore della Regione

La regione X accerta e incassa 1.000.000 di contributo agli investimenti da B

#### CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

##### Scritture ente A,

XXXX Contributi agli investimenti a Regione	1.000.000	
XXXXXXXXX Debiti verso la Regione		1.000.000
XXXX Debiti verso la Regione	1.000.000	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere		1.000.000

##### Scritture della Regione X:

XXXX Crediti da Amministrazioni locali	1.000.000	
XXXX Contributi agli investimenti da		1.000.000

Nel rispetto del punto 4.4 del presente principio, i ricavi derivanti dai contributi agli investimenti ricevuti dalla regione, in quanto correlati ai costi sostenuti dalla Regione per i contributi agli investimenti erogati a favore dell'ente A non devono essere sospesi. Per la Regione i contributi agli investimenti sono ricavi di competenza dell'esercizio (correlati al costo di 3.500.000), non destinati ad essere sospesi in quanto il bene non è ammortizzato. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un incremento del patrimonio netto.

##### Le scritture riguardanti le fatture pagate dal Consorzio e dal Concessionario

La spesa sostenuta dal Consorzio e dal Concessionario incrementa il valore del bene di proprietà della Regione X e dell'ente A, e si configura come un contributo agli investimenti del Consorzio e dal Concessionario a favore della Regione X e dell'Ente A che, in contabilità finanziaria, nel rispetto del principio che prevede la registrazione di tutti i fatti gestionali anche se non comportano effetti di cassa, devono registrare l'entrata derivante dal contributo agli investimenti e la spesa per Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

#### CONTABILITA' FINANZIARIA

A seguito della comunicazione del pagamento effettuato dal Consorzio di 3.000.000, sia la Regione X che l'ente A registrano in contabilità finanziaria la seguente regolazione contabile:

Accertano e incassano l'entrata di 1.500.000 come contributo agli investimenti dal consorzio

Impegnano e pagano 1.500.000 alla voce !Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

Analogamente, a seguito della comunicazione del completamento dei lavori a carico del concessionario di 9.000.000, sia la Regione che l'ente B registrano in contabilità finanziaria la seguente regolazione contabile:

Accertano e incassano l'entrata di 4.500.000 come contributo agli investimenti da imprese.

Impegnano e pagano 4.500.000 alla voce !Investimenti fissi lordi – Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico.

#### CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

Sia la Regione che l'ente B registrano in contabilità economico-patrimoniale la seguente operazione a seguito della registrazione della regolazione contabile in finanziaria riguardante il pagamento della spesa a carico del Consorzio:

XXXX Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	1.500.000
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	1.500.000
<hr/>	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	1.500.000
1.3.2.01.0X.00X Contributi agli investimenti da Consorzi	1.500.000
<hr/>	

A seguito della registrazione della regolazione contabile in finanziaria riguardante il pagamento della spesa a carico del Concessionario sia la Regione che l'ente A effettuano la seguente registrazione in contabilità economico-patrimoniale:

XXXX Beni immobili di valore culturale, storico ed artistico	4.500.000
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	4.500.000
<hr/>	
1.3.4.1.01 Istituto tesoriere	4.500.000
1.3.2.01.0X.00X Contributi agli investimenti da imprese	4.500.000
<hr/>	

In entrambi i caso il ricavo da contributo agli investimenti non è destinato ad essere sospeso, in quanto i beni di valore culturale storico ed artistico non sono oggetto di ammortamento. I ricavi sono pertanto di competenza dell'esercizio. L'eventuale effetto positivo sul risultato di esercizio costituisce un incremento del patrimonio netto.

**A fronte dei lavori effettuati pari a 25.000.000, le registrazioni in contabilità finanziaria e in contabilità economico patrimoniale descritte hanno rilevato l'incremento delle immobilizzazioni di valore culturale storico ed artistico della Regione che da parte dell'ente A, di 12.500.000 ciascuno.**

#### Esempio 7) - Scritture riguardanti l'escussione di garanzie

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

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

L'ente (A) è escusso dalla banca anche nei due esercizi successivi.

Nel terzo esercizio l'ente (A) registra il residuo debito nelle proprie scritture, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 3, comma 17, della legge n. 350/2003.

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

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

- 5) 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:

XXXX Debitori per Fideiussioni	5.000.000
XXXXX Fideiussioni per c/terzi	5.000.000

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

- 7) 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
2.2.9.98 Fondo rischio escussione comune B.	520.000

Anche nel secondo esercizio l'ente (A) iscrive nel proprio bilancio, tra i "Fondi di riserva e altri accantonamenti" delle spese correnti, uno stanziamento di importo pari alla rata di ammortamento annuale del mutuo (quota capitale e quota interessi) di importo pari a 520.000.

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

- 8) 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.

9) 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).

10) Scritture in contabilità economico patrimoniale:

XXXXXX	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	520.000	
	XXXXXX Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie.		520.000
XXXX	Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie	520.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere.		520.000
XXXX	Fideiussioni per terzi	520.000	
	XXXXXX Debitori per fideiussioni		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 secondo escussione l’ente (A) effettua le registrazioni indicati nei punti da 4) a 7), compreso l’accantonamento al Fondo rischio escussione comune B.

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

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

- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio “Concessione crediti a Comuni a seguito di escussione di garanzie” (cod. U.3.03.11.02.003) –;
- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio “Riscossione crediti da Comuni a seguito di escussione di garanzie” ;
- incremento di 2.480.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio “Fondo rischio escussione comune B” (per un importo pari al totale dei crediti esclusi al netto degli accantonamenti effettuati. Si considera anche l’accantonamento di cui al punto 1);
- incremento di 3.000.000 dello stanziamento del primo esercizio del bilancio “Accensione di prestiti”;
- Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota interessi (sulla base del piano di ammortamento de debito residuo);
- Incremento degli stanziamenti degli esercizi successivi al primo del bilancio riguardanti la quota capitali (sulla base del piano di ammortamento 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 all’esercizio in corso;
- Impegna le spese relative alle rate di ammortamento del residuo prestiti, sulla base del piano di ammortamento del mutuo, distintamente per la quota interessi (20.000) e la quota capitale (500.000), con imputazione agli esercizi successivi.

In sede di rendiconto, nel conto del bilancio, risulteranno residui attivi complessivi per “Riscossione crediti da comuni a seguito di escussione di garanzie” (in c/competenza e in c/residui) per 4.560.000 e nel risultato di amministrazione risulterà un accantonamento pari a 4.560.000 per rischio crediti da escussione.

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

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

11) Scritture in contabilità economico-patrimoniale

XXXXX	Crediti v/comune a seguito escussione di garanzie	3.000.000
	XXXXX Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie.	3.000.000
XXXX	Crediti v/banca	3.000.000
	XXXXX Mutui	3.000.000
XXXX	Debito verso banca a seguito di escussione di garanzie	3.000.000
	XXXXX Istituto tesoriere.	3.000.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	3.000.000
	1.3.4.1.01 Crediti v/Banca	3.000.000
XXXX	Fideiussioni per terzi	3.520.000
	XXXXX Debitori per fideiussioni	3.520.000

Nell’ambito delle scritture di assestamento economico, l’accantonamento al Fondo rischio escussione comune B è incrementato di 3.000.000,

Nel quarto esercizio l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e l'ente (B) paga il credito nei confronti di (A) per lo stesso importo:

16) 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.

17) Scritture in contabilità economico patrimoniale

XXXX	Mutui	500.000	
XXXX	Interessi passivi su mutui	20.000	
	XXX Debiti vs Banca		520.000
XXXX	Debito verso banca	520.000	
	1.3.4.1.01 Istituto tesoriere.		520.000
1.3.4.1.01	Istituto tesoriere	520.000	
	XXXXX Crediti v/Comun a seguito escussione di		520.000

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico di chiusura di tale esercizio, si adegua il fondo rischio per escussioni, tenendo conto della riscossione del credito di 520.000.

Nel quinto esercizio l'ente (B), nell'ambito delle procedure di liquidazione dell'ente, paga il credito nei confronti di (A) per 1.000.000, l'ente (A) paga la rata del mutuo a favore della banca e cancella il credito residuo nei confronti dell'ente (B), che, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria 5.5, deve essere registrato come trasferimento al comune B a seguito di escussione.

Le scritture riguardanti il pagamento del debito e la riscossione del credito verso il comune (B) sono quelle indicate ai punti 12) e 13).

18) 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 per escussione"
- Accerta e incassa il residuo attivo "Riscossione crediti per escussione" per 3.040.000

19) In contabilità economico patrimoniale, si registra:

XXXXX	Trasferimento a comune a seguito 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
	1.3.4.1.01 Crediti v/Comune	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 un tasso di interesse opportunamente disciplinato Per le scritture in contabilità finanziaria si rinvia all'esempio n. 7 del principio applicato di cui all'allegato n. 2 del DPCM 28 dicembre 2011.

In data 16/07/2013, in contabilità economica patrimoniale si produrranno le seguenti scritture correlate a quelle effettuate in contabilità finanziaria alla stessa data.

A seguito dell'accertamento dell'entrata derivante dal prestito e dell'impegno pluriennale per il rimborso del prestito :

1.3.2.08.04 Crediti verso altri soggetti	a	2.4.1.04.03.04 Finanziamenti a medio / lungo termine da Cassa Depositi e Prestiti SpA	1.000.000
--	---	---	-----------

Sempre in data 16/07/2013, correlate alla regolazione contabile costituita dall'impegno, liquidazione e mandato per costituzione di depositi bancari, versato in quietanza di entrata al bilancio dell'ente con emissione della reversale di incasso del prestito ordinario della Cassa Depositi e prestiti, si provvede alle seguenti registrazioni:

1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere	a	1.3.2.08.04 Crediti verso altri soggetti	1.000.000
1.3.4.02.01 Depositi bancari	a	1.3.4.01.01.01.001 Istituto tesoriere	1.000.000

## **PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE IL BILANCIO CONSOLIDATO**

### **5. Definizione e funzione del bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica**

Il bilancio consolidato di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica non consente - contemporaneamente - di rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria del gruppo e di rilevare correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni.

Per rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria il bilancio consolidato predisposto sulla base della dimensione del controllo esercitato nei confronti dei componenti del gruppo, utilizza il metodo di consolidamento integrale o proporzionale. Per rappresentare le esternalizzazioni, invece, il bilancio consolidato è elaborato sulla base dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi di ciascun componente del gruppo, comprensivi delle entrate esternalizzate.

Pertanto, per cogliere entrambi i fenomeni risulterebbe necessario predisporre due diversi bilanci consolidati.

Gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, del presente decreto, redigono un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate.

In particolare, il bilancio consolidato deve consentire di:

- a) sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo;
- b) attribuire alla amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
- c) ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.

Il bilancio consolidato del gruppo di un'amministrazione pubblica è:

- obbligatorio, dal 2015, per tutti gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, del presente decreto, esclusi i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, che sono tenuti alla predisposizione di tale documento contabile a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017.
- predisposto in attuazione degli articoli dall'11-bis all'11-quinquies del presente decreto e di quanto previsto dal presente principio;

- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati;
- riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun esercizio;
- predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce;
- approvato entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento (entro il 30 settembre dell'anno successivo per le regioni).

## 6. Il gruppo “amministrazione pubblica”

Il termine “gruppo amministrazione pubblica” comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica come definito dal presente decreto.

La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di **controllo** di “diritto”, di “fatto” e “contrattuale”, anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di **partecipazione**.

Costituiscono componenti del “gruppo amministrazione pubblica”:

- 1) gli organismi strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall'articolo 1 comma 2, lettera b) del presente decreto, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel rendiconto consolidato della capogruppo;
- 2) gli enti strumentali controllati dell'amministrazione pubblica capogruppo, come definiti dall'art. 11-ter, comma 1, costituiti dagli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo:
  - f) ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
  - g) ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;
  - h) esercita, direttamente o indirettamente la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;
  - i) ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
  - j) esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di

concessione stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante.

- 3) gli enti strumentali partecipati di un'amministrazione pubbliche, come definiti dall'articolo 11-ter, comma 2, costituiti dagli enti pubblici e private e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di cui al punto 2.
- 4) le società controllate dall'amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo:
  - a) ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
  - b) ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante;
- 5) le società partecipate dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione. A decorrere dal 2018, con riferimento all'esercizio 2017 la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

Ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica nè la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società.

Il gruppo "amministrazione pubblica" può comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese. In tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.

## **7. Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo:**

### **3.1 Individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato**

Al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli enti capogruppo, predispongono due distinti elenchi concernenti:

- 1) gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;
- 2) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato.

I due elenchi, e i relativi aggiornamenti, sono oggetto di approvazione da parte della Giunta.

Gli enti e le società del gruppo compresi nell'elenco di cui al punto 1 possono non essere inseriti nell'elenco di cui al punto 2 nei casi di:

- a) *Irrelevanza*, quando il bilancio di un componente del gruppo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali e al 5 per cento per le Regioni e le Province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:

- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei ricavi caratteristici.

Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato gli enti possono considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate.

La percentuale di irrilevanza riferita ai "ricavi caratteristici" è determinata rapportando i componenti positivi di reddito che concorrono alla determinazione del valore della produzione dell'ente o società controllata o partecipata al totale dei "A) Componenti positivi della gestione" dell'ente".

- b) *Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento* in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate. I casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali).

Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

Come indicato nel paragrafo 3.2 l'elenco di cui al punto 2) è trasmesso a ciascuno degli enti compresi nel bilancio di consolidato al fine di consentire a tutti i componenti del gruppo di conoscere con esattezza l'area del consolidamento e predisporre le informazioni richieste al punto 2) del citato paragrafo 3.2.

### **3.2 Comunicazioni ai componenti del gruppo**

Prima dell'avvio dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato l'amministrazione pubblica capogruppo:

- a) comunica agli enti, alle aziende e alle società comprese nell'elenco 2 del paragrafo precedente che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato del prossimo esercizio;
- b) trasmette a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato (elenco di cui al punto 2 del paragrafo precedente);
- c) impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

Tali direttive riguardano:

- 1) le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati e delle informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato. I

bilanci di esercizio e la documentazione integrativa sono trasmessi alla capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento (entro il 20 agosto per gli enti e le società controllate o partecipate dalla regione). I bilanci consolidati delle sub-holding sono trasmessi entro il 20 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento (entro il 20 agosto per le holding controllate o partecipate dalla regione). L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.

- 2) le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato. Di norma i documenti richiesti comprendono lo stato patrimoniale, il conto economico e le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) e che devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato.
- 3) le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica.

Per gli enti in contabilità finanziaria che partecipano al bilancio consolidato, l'uniformità dei bilanci è garantita dalle disposizioni del presente decreto.

Per i componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica l'uniformità dei bilanci deve essere ottenuta attraverso l'esercizio dei poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili dai capogruppo nei confronti dei propri enti e società.

In particolare, la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio di riferimento del consolidato, l'elenco degli enti compresi nel bilancio consolidato risulti variato rispetto alla versione elaborata all'avvio dell'esercizio, tale elenco deve essere nuovamente trasmesso ai componenti del "gruppo amministrazione pubblica".

## **8. Elaborazione del bilancio consolidato**

### **4.1 Attività diretta a rendere uniformi i bilanci da consolidare**

Nel rispetto delle istruzioni ricevute di cui al paragrafo 3.2 i componenti del gruppo trasmettono la documentazione necessaria al bilancio consolidato alla capogruppo, costituita da:

-il bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche),

- il bilancio di esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale,
- il rendiconto consolidato dell'esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale.

Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non sono tra loro uniformi, pur se corretti, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento. Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti.

Si ribadisce che è accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. In questi casi, l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi che ne sono alla base.

La difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, è altresì accettabile, se essi non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

#### **4.2 Eliminazione delle operazioni infragruppo**

Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo. Il bilancio consolidato si basa infatti sul principio che esso deve riflettere la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica composta da una pluralità di soggetti giuridici.

Pertanto, devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze. Particolare attenzione va posta sulle partite "in transit" per evitare che la loro omessa registrazione da parte di una società da consolidare renda i saldi non omogenei.

La redazione del bilancio consolidato richiede pertanto ulteriori interventi di rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo, riguardanti i saldi, le operazioni, i proventi e gli oneri riguardanti operazioni effettuate all'interno del gruppo amministrazione pubblica.

L'identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo con il bilancio, richieste dalla capogruppo come indicato al punto 2 del paragrafo 3.2.

La maggior parte degli interventi di rettifica non modificano l'importo del risultato economico e del patrimonio netto in quanto effettuati eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o singoli componenti del conto economico (quali i crediti e i debiti, sia di funzionamento o commerciali, che di finanziamento nello stato patrimoniale, gli oneri e i proventi per Trasferimenti o contributi o i costi ed i ricavi concernenti gli acquisti e le vendite).

Altri interventi di rettifica hanno effetto invece sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato e riguardano gli utili e le perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi. Ad esempio, se una componente del gruppo ha venduto ad un'altra componente del gruppo un immobile, realizzando una plusvalenza o una minusvalenza, ma l'immobile è ancora presente all'interno del gruppo, la minusvalenza o la plusvalenza rilevata nel bilancio dell'ente o società che ha venduto il bene deve essere eliminata. Di conseguenza diminuirà il risultato di esercizio di tale componente del gruppo e del gruppo nel suo complesso.

Particolari interventi di elisione sono costituiti da:

- l'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- l'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, ad esempio, l'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni che sono ancora di proprietà del gruppo.

Nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta non è oggetto di elisione. Ad esempio l'imposta sul valore aggiunto pagata dalle amministrazioni pubbliche a componenti del gruppo per le quali l'IVA è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato.

L'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa ad operazioni infragruppo di importo irrilevante, indicandone il motivo nella nota integrativa. L'irrilevanza degli elementi patrimoniali ed economici è misurata rispettivamente con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

### **4.3 Identificazione delle quote di pertinenza di terzi**

Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, rettificato secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo.

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto, della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione.

Se una società del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato economico d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.

Nel caso in cui in un ente strumentale o in una società controllata le perdite riferibili a terzi eccedano la loro quota di pertinenza del patrimonio netto, l'eccedenza – ed ogni ulteriore perdita attribuibile ai terzi – è imputata alla capogruppo. Eccezioni sono ammesse nel caso in cui i terzi si siano obbligati, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante, a coprire la perdita. Se, successivamente, la componente del gruppo realizza un utile, tale risultato è attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state, in precedenza, assorbite dalla capogruppo.

#### **4.4 Consolidamento dei bilanci**

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate (cd. metodo integrale);
- per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati (cd. metodo proporzionale).

Nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo.

### **9. La nota integrativa al bilancio consolidato**

Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa.

La nota integrativa indica:

- i criteri di valutazione applicati;
- le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo;
- la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo;
- cumulativamente per ciascuna categoria, l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell'impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;
- per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura.
- l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:
  - della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;

- - delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
- - se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria.
- - della ragione dell'inclusione nel consolidato degli enti o delle società se già non risulta dalle indicazioni richieste dalle lettere b) e c) del comma 1;
- della ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo;
- qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente (ad esclusione del primo esercizio di redazione del bilancio consolidato);
- l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
  - a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, comprensivi delle entrate esternalizzate;
  - b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
  - c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni

**6. Principio finale** Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio ai Principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).