



PROGRAMMAZIONE ATTIVITA' DI REVISIONE

VERIFICHE DI CASSA

Art. 223 TUEL

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.



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.

Può essere eseguita una verifica straordinaria di cassa anche in caso di variazione del Revisore, fatto che avviene come «passaggio di consegne» tra Revisore uscente e neo nominato.



Agenti contabili

Ai fini dell'attività di verifica attribuita dal TUEL all'organo di revisione economico-finanziaria in relazione agli **agenti contabili**, assume particolare rilievo la distinzione tra **agenti cd. di diritto** e **agenti cd. di fatto**. Di norma, infatti, il conferimento della qualifica di agente contabile è attribuito mediante un atto formale (atto amministrativo o contratto), tuttavia non mancano ipotesi di soggetti che, pur in assenza di una formale investitura nelle funzioni contabili, prendano comunque ingerenza nella riscossione di somme di spettanza dell'erario. Alla stregua degli agenti di diritto, gli agenti contabili di fatto ricadono sotto la vigilanza dell'amministrazione comunale e sono sottoposti al controllo giurisdizionale della Corte dei Conti.

Sono agenti contabili di fatto, ad esempio, il concessionario della riscossione in caso di cessazione del contratto di concessione, qualora continui a riscuotere i tributi o, gestori delle strutture recettive normativamente preposti alla riscossione dell'imposta di soggiorno, di cui all'art. 4 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Sono agenti contabili interni ad esempio l'economo, gli agenti di polizia municipale, gli uffici demografici, il responsabile del magazzino e gli altri consegnatari di beni mobili.

È da considerare agente contabile esterno anche il tesoriere.



Gli agenti contabili indipendente dalla loro tipologia:

- sono soggetti alle operazioni di parificazione e dunque al riscontro della corrispondenza tra il rendiconto dell'agente e le scritture dell'ente. 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. Il Rendiconto del Tesoriere ha lo scopo di rendicontare la gestione di cassa evidenziando, distinti per residuo e competenza, gli incassi ed i pagamenti dallo stesso registrati;
- ai sensi degli artt. 226 e 233 T.U.E.L. sono tenuti a rendere il conto della propria gestione all'ente il quale provvede a trasmetterlo alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei Conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.



Agenti contabili interni (es. economo, agenti della polizia municipali, ufficio anagrafe, ecc.)

Agenti contabili esterni (es. tesoriere)

Agenti contabili di diritto (per legittima investitura)

Sono soggetti alle operazioni di parificazione e dunque al riscontro della corrispondenza tra il rendiconto dell'agente e le scritture dell'ente.



Agenti contabili di fatto (coloro che maneggiano denaro pubblico in assenza di un formale atto di investitura)

Agenti contabili a denaro (che gestiscono moneta)

Agenti contabili a materia (che gestiscono cose)

ai sensi degli artt. 226 e 233 T.U.E.L. sono tenuti a rendere il conto della propria gestione all'ente il quale provvede a trasmetterlo alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei Conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.



Le verifiche di cassa, ordinarie e straordinarie, sono finalizzate a riscontrare che i risultati dell'attività gestoria siano ricollegabili, in modo certo, chiaro e continuativo, con le scritture elementari e generali tenute dalla ragioneria dell'ente.

Con circolare n. 5 del 21 gennaio 1997, la Ragioneria Generale dello Stato, consapevole dell'importanza che riveste il regolare andamento delle gestioni degli Enti pubblici anche ai fini del coordinamento della finanza pubblica, **ha impartito ai revisori istruzioni dettagliate circa le modalità operative di esecuzione dell'attività di controllo amministrativo-contabile affidata all'organo di revisione economico-finanziaria.**



In riferimento alle verifiche di cassa, la Ragioneria ha quindi, innanzitutto, individuato i requisiti che devono caratterizzare l'attività del revisore:

- istantaneità: la verifica deve essere riferita ad un determinato e preciso momento della gestione;
- collegialità: qualora la revisione sia affidata a un organo collegiale, eventuali attività di ispezione e controllo eseguite dal singolo revisore hanno, necessariamente, mera natura istruttoria e referente a quella collegiale;
- periodicità: gli accertamenti devono essere effettuati con cadenza trimestrale;
- universalità: la verifica deve riguardare la gestione delle disponibilità numerarie dovunque e comunque depositate e a qualunque titolo possedute;
- obiettività e veridicità: gli accertamenti devono scaturire da elementi e atti scritti (corredati delle formalità di garanzia) reperiti in loco o forniti da agenti esterni.



Quanto, poi, all'aspetto operativo, la verifica di cassa si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

- individuazione dei responsabili della gestione della cassa;
- acquisizione di un'attestazione (mappa) circa i c/c aperti presso il sistema bancario e postale e presso le Tesorerie dello Stato (numero, oggetto, agenti abilitati e sostituti, ecc.);
- esame delle convenzioni disciplinanti il servizio di cassa o di tesoreria e della loro regolare sussistenza;
- verifica delle modalità di acquisizione delle entrate e dell'erogazione delle uscite;
- verifica dei sistemi contabili in uso per la contabilizzazione delle entrate e delle uscite;
- riscontro delle risultanze contabili emergenti dalle scritture (giornale di cassa - situazione di diritto) con quelle fornite dal sistema bancario e postale e dalle Tesorerie dello Stato (situazione di fatto);
- acclaramento della concordanza tra la situazione di diritto e quella di fatto attraverso la somma algebrica (c.d. riconciliazione) delle partite sospese (titoli di riscossione e di pagamento inestinti, riscossioni e pagamenti non contabilizzati, accreditamenti ed addebitamenti eseguiti dall'Istituto di credito cassiere e non contabilizzati nelle scritture dell'ente ecc.);
- formalizzazione della verifica di cassa (verbale).

L'azione di controllo dovrà, inoltre, essere estesa agli eventuali conti correnti postali di cui gli enti possono avvalersi per l'espletamento di particolari servizi.



ANTICIPAZIONE DI TESORERIA

Nell'ambito delle verifiche trimestrali prescritte dall'art. 223 del TUEL ricade anche quella relativa all'utilizzo da parte dell'ente dell'anticipazione di tesoreria, con il fine di controllare che la stessa sia assunta nei limiti di cui all'art. 222 del TUEL.

L'anticipazione di tesoreria, in base all'art. 222 del TUEL, viene concessa dall'istituto di credito al quale è affidato il servizio di tesoreria su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione di giunta. L'anticipazione non può superare il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente (art. 1 comma 555 Legge 160/2019 limite dei 5 dodicesimi per gli anni 2020-2021-2022).

Le anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere non costituiscono debito dell'ente, **“in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità”**. Questo significa che l'anticipazione consente di far fronte a spese già finanziate, ma non può costituire il finanziamento di una nuova spesa.

In base al principio contabile le anticipazioni sono destinate ad essere chiuse entro l'esercizio, infatti “alla data del 31 dicembre, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse”.



Per gli Enti che alla data del 31 dicembre non hanno restituito l'anticipazione di tesoreria, risulta un **residuo passivo**, di importo pari all'impegno concernente il rimborso dell'anticipazione di tesoreria non pagato, che concorre alla determinazione del risultato di amministrazione.

La chiusura contabile dell'anticipazione di tesoreria al 31 dicembre dell'esercizio precedente è effettuata nell'esercizio successivo, alla prima data utile, attraverso:

- l'accertamento dell'entrata derivante dall'anticipazione di tesoreria in essere alla data del 1° gennaio, e il correlato impegno concernente il rimborso dell'anticipazione;
- una regolazione contabile costituita da un mandato in c/residui a valere dell'impegno concernente il rimborso dell'anticipazione di tesoreria non pagato nell'esercizio precedente, e dalla correlata reversale in c/competenza a valere dell'accertamento di cui alla lettera a).

Al 1° gennaio il fondo cassa iniziale risulta pari a zero.

Si ricorda che, alla data del 1° gennaio, il livello massimo dell'anticipazione di tesoreria del nuovo anno è determinato nel rispetto dei limiti di legge, considerando l'anticipazione non restituita.



ENTRATE VINCOLATE

Distinzione tra:

- entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d), TUEL che alimentano la c.d. cassa vincolata;
- entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3 ter, lett. d), TUEL;
- entrate con vincolo di destinazione generica.

Le prime sono state oggetto di una tipizzazione delle fattispecie da parte del legislatore, che modificando l'art. 180 del TUEL, contenente un generico riferimento a “gli eventuali vincoli di destinazione”, ha definito come entrate vincolate a destinazione specifica quelle derivanti da:

- legge;
- trasferimenti;
- o prestiti,

istituendone un obbligo di contabilizzazione in partite di giro.



Per tali entrate opera la disciplina di cui all'art. 195 del TUEL che consente di disporre l'utilizzo, in termini di cassa, per il finanziamento di spese correnti per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria, cioè entro il limite massimo dei tre (5 per gli anni fino al 2022) dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente relative ai primi tre titoli di entrata del bilancio.

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

In caso di insufficienza di risorse libere, nel rispetto dei limiti previsti dal combinato disposto degli artt. 195 e 222 del TUEL, il tesoriere provvede automaticamente all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente. **A seguito dell'utilizzo degli incassi vincolati per il finanziamento delle spese correnti, tutte le risorse libere risultanti nel conto dell'ente alla fine di ogni giornata di lavoro devono essere destinate al reintegro dei fondi vincolati.**



Anticipazione di tesoreria	Limite unico per entrambe Utilizzo prioritario delle entrate vincolate	Limite 3/12 (5/12 nel 2020-2021-2022) delle entrate dei primi tre titoli risultanti dal rendiconto relativo al penultimo anno precedente.
Entrate vincolate (da legge, trasferimenti o prestiti)		

Secondo la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti l'utilizzo prioritario delle entrate vincolate è da ricondurre ad esigenze sia di ordine pubblicistico, per evitare agli enti gli oneri (gli interessi) derivanti dall'anticipazione di tesoreria, sia al criterio della fungibilità dello strumento monetario, in quanto limitare l'uso della liquidità sarebbe in contrasto con le norme che obbligano al rispetto dei tempi di pagamento come previste nel D.Lgs. n. 231/2002 ed oggi richiamate anche dal nuovo Codice dei Contratti Pubblici.



ALTRE VERIFICHE

Sempre con la verifica trimestrale di cassa è suggerito controllare il servizio di economato (effettuato il giorno indicato per la verifica) con il controllo di cassa.

Il controllo a campione di mandati e reversali emesse nel trimestre soggetto a controllo (riporto dell'elenco nel verbale e raccolta delle «pezze giustificative» da allegare), di solito il controllo viene fatto con un'estrazione ragionata o casuale dei mandati/reversali da sottoporre al controllo.

Controllo del corretto pagamento degli F24 in scadenza nel trimestre e degli adempimenti fiscali e non sempre in scadenza del trimestre.



BILANCIO DI PREVISIONE E GLI STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE DEGLI ENTI LOCALI

ART. 162 E SEGUENTI DEL TUEL

Definizione

Il bilancio di previsione è un documento programmatico triennale tramite il quale l'ente comunale autorizza le spese che i singoli assessorati potranno sostenere nel corso del seguente esercizio. Queste spese vengono messe in relazione alle entrate che il comune prevede di avere, in modo da fornire una giusta copertura finanziaria delle spese. Per legge, infatti, è obbligatorio il pareggio tra il totale delle entrate e il totale delle spese iscritte nel bilancio di previsione (cosiddetto "equilibrio di bilancio" o "pareggio di bilancio"). A questo si aggiunge l'obbligo di coprire le spese correnti (vale a dire le spese di normale gestione amministrativa) con le sole entrate correnti (entrate tributarie o extra-tributarie e trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche).

Con l'introduzione della contabilità armonizzata oltre a garantire l'equilibrio di bilancio, le pubbliche amministrazioni devono anche osservare ulteriori vincoli di finanza pubblica per garantire il contenimento della spesa.



Il bilancio di previsione deve essere approvato dal consiglio comunale su proposta della giunta, entro il **31 dicembre dell'anno precedente a quello al quale si riferisce** (salvo proroghe).

Esercizio provvisorio

Se il bilancio non viene 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 spesa previsti del secondo esercizio considerato nell'ultimo bilancio pluriennale approvato.

Un bilancio "più vicino" alle caratteristiche dell'anno finanziario in corso, non solo in quanto elaborato con riferimento a tale esercizio, ma anche in quanto oggetto di aggiornamenti e variazioni dopo la sua approvazione, a seguito dell'approvazione del rendiconto o del verificarsi di eventi imprevisti.



All'avvio dell'esercizio provvisorio, gli enti devono provvedere alla trasmissione al tesoriere, unitamente all'elenco dei residui, delle previsioni riguardanti il secondo esercizio del bilancio pluriennale approvato nell'anno precedente, con l'indicazione della quota di stanziamento riguardante le spese già impegnate e quella relativa al FPV.

In assenza di tale adempimento, il tesoriere non può effettuare pagamenti.

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

Durante l'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento e si possono impegnare mensilmente, per ciascun programma, spese non superiori a 1/12 delle somme previste ridotte delle somme già impegnate e dell'accantonamento al FPV con esclusione delle spese tassativamente regolate da legge, non suscettibili di pagamento frazionato e a carattere continuativo necessarie al mantenimento dei servizi.



Nelle more dell'approvazione del bilancio a seguito del rinvio dei termini di approvazione da parte dello Stato:

- possono essere impegnate solo spese correnti e le eventuali spese correlate, riguardanti le partite di giro;
- sono consentite solo spese di investimento riguardanti i lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza;
- non è possibile ricorrere all'indebitamento;
- è permesso l'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.



Il pareggio di bilancio e la verifica di tutti gli equilibri interni ed esterni deve essere garantita durante tutto l'esercizio.

A tal fine è preposto il controllo sugli equilibri finanziari previsti dal TUEL e disciplinato dal regolamento. L'ordinamento inoltre prevede due momenti cruciali a tal fine:

SALVAGUARDIA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO	Scadenza 31 luglio	In occasione della salvaguardia si provvede: <ul style="list-style-type: none">- Ripianare il disavanzo di esercizio precedente (se presente);- Riconoscere eventuali debiti fuori bilancio;- Garantire gli equilibri della gestione di competenza e dei residui.
ASSESETAMENTO GENERALE	Scadenza 30 novembre	Consiste in una verifica generale di tutte le voci di entrata di spesa al fine di adeguarle all'andamento della gestione.



OBIETTIVI

- verificare il permanere degli equilibri di bilancio, sia in conto competenza che in conto residui per ciascuna delle annualità del bilancio, nonché della gestione di cassa per il primo esercizio del bilancio stesso;
- Verificare la coerenza degli accertamenti delle entrate derivanti dall'approvazione di nuove aliquote/tariffe;
- verificare l'inesistenza di altri debiti fuori bilancio, non riconosciuti o non finanziati alla data del verbale;
- verificare l'andamento delle coperture finanziarie delle spese di investimento, al fine di accertarne l'effettiva realizzazione;
- verificare la congruità del Fondo Crediti Dubbia Esigibilità stanziato in sede di consuntivo;
- verificata la coerenza sia delle previsioni che della gestione relativamente agli obiettivi di finanza pubblica per gli anni di riferimento dell'ultimo bilancio di previsione approvato.



VARIAZIONI DI BILANCIO Art. 175 TUEL

Il bilancio di previsione finanziario può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza e di cassa sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese, per ciascuno degli esercizi considerati nel documento.

Le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare salvo quelle previste dai commi 5-bis e 5-quater dello stesso art. 175 TUEL.

Le variazioni al bilancio possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno. Successivamente al 30 novembre e fino al 31 dicembre è possibile deliberare solamente le variazioni attinenti:



- l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
- 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;
- l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;
- quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;
- le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 5-bis, lettera d);
- le variazioni di cui al comma 5-quater, lettera b);
- le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.



Comunque, le variazioni di bilancio devono sempre garantire il pareggio di bilancio e gli equilibri stabiliti in bilancio così come prescrive l'art. 193 comma 1 del TUEL.

«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, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'art. 162, comma 6»



L'art. 175 TUEL assegna la competenza generale in materia di variazioni al
CONSIGLIO

mentre alla Giunta ed ai dirigenti/responsabili spettano solo i provvedimenti loro espressamente attribuiti, rispettivamente, dai commi 5-bis e 5 quater; vi è comunque da dire che i casi in cui entrano in gioco l'organo esecutivo o la tecno-struttura sono più assai numerosi e frequenti.

Consiglio Comunale:

- Variazioni di tipologie e programmi;
- Variazioni di assestamento generale.

Giunta Comunale:

- Variazioni relative agli stanziamenti di cassa;
- Variazioni riguardanti l'utilizzo del fondo di riserva, il fondo di riserva di cassa e i fondi spese potenziali;
- Variazioni compensative in sede di gestione tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese di personale legato alla mobilità interna all'amministrazione;
- Variazioni riguardanti gli stanziamenti del FPV a seguito del riaccertamento dei residui;



- Variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo delle risorse comunitarie e vincolate o necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma, già deliberati dal consiglio;
- 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;
- Variazioni PEG riguardanti trasferimenti correnti, contributi agli investimenti e trasferimenti in conto capitale.

Dirigenti:

- Variazioni compensative del PEG, fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, (escluso trasferimenti correnti e contributi e trasferimenti in conto capitale);
- Variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle attribuite alla competenza della giunta;



- 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;
- Variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente;
- 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.



Documento Unico di Programmazione (DUP)

Il DUP presenta informazioni e dati che motivano le scelte di bilancio, favorendone una migliore comprensione. E' lo strumento di programmazione strategica e operativa con cui il Comune organizza le attività e le risorse necessarie per realizzare i suoi fini sociali e promuovere lo sviluppo economico e civile dell'Ente.

Si compone di due sezioni:

- La sezione strategica in cui è definito il programma delle attività dell'Ente per l'intero periodo di mandato del sindaco, con particolare attenzione a:
 - principali scelte che caratterizzano il programma;
 - politiche di mandato;
 - indirizzi generali di programmazione.



- La sezione operativa che specifica, per ogni singola missione, i programmi che il Comune metterà in atto per realizzare gli obiettivi definiti nella sezione strategica. Per ogni programma sono individuati:
 - obiettivi operativi annuali da raggiungere;
 - fabbisogni di spesa;
 - modalità di finanziamento.

La sezione operativa si riferisce ad un periodo di 3 anni, che coincide con quello del bilancio di previsione.



L'art.170 del TUEL, indica:

- al comma 1 “**entro il 31 luglio** di ciascun anno la Giunta presenta al Consiglio il Documento unico di programmazione (DUP) per le conseguenti deliberazioni.”
- al comma 5 “Il Documento unico di programmazione costituisce atto presupposto indispensabile per l’approvazione del bilancio di previsione”;

Il successivo articolo 174, indica al comma 1 che “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 e alla relazione dell’organo di revisione **entro il 15 novembre** di ogni anno” (Nota di aggiornamento del DUP).

Principio contabile 4/1 allegato al D.Lgs 118/2011

Al punto 8 è indicato che il “il DUP, costituisce, nel rispetto del principio di coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio, **il presupposto generale di tutti gli altri documenti di programmazione**”.

Con Decreto Ministeriale 18 maggio 2018 è stato modificato il punto 8.4 del principio contabile applicato concernente la programmazione di cui all’allegato 4/1 del D.Lgs. 23.6.2011 n. 118 prevedendo una modifica dei contenuti del **DUP semplificato per i Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti**;

Con Decreto Ministeriale 18 maggio 2018 è stato aggiunto il punto 8.4.1 al principio contabile applicato concernente la programmazione di cui all’allegato 4/1 del D.Lgs. 23.6.2011 n. 118 prevedendo una **ulteriore semplificazione per i Comuni con popolazione inferiore ai 2.000 abitanti**;



L'Organo di revisione verifica:

- a) la completezza del documento in base ai contenuti previsti dal principio contabile 4/1;
- b) la coerenza interna del DUP con le linee programmatiche di mandato;
- c) la corretta definizione del gruppo della amministrazione pubblica con l'indicazione degli indirizzi e degli obiettivi degli organismi partecipati;
- d) l'adozione degli strumenti obbligatori di programmazione di settore e la loro coerenza con quanto indicato nel DUP e in particolare che:
 - Programma triennale lavori pubblici;
 - Piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari;
 - Programmazione del fabbisogno del personale.



Riaccertamento Ordinario dei Residui

Tutte le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, e in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto (*di solito entro la fine di marzo primi di aprile*) con effetti sul medesimo, una ricognizione dei residui attivi e passivi diretta a verificare, anche con verifica a campione:

- 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.

Inoltre risulta necessario verificare la vetustà dei residui (anche al fine della corretta compilazione dei questionari sul consuntivo della corte dei conti).

Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato con un'unica deliberazione di giunta ed è soggetta a parere da parte dell'organo di revisione.



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

- i crediti di dubbia e difficile esazione;
- i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;
- i crediti riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;
- i debiti insussistenti o prescritti;
- 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 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 di ricognizione effettuata, si procede all'accantonamento al fondo di crediti di dubbia e difficile esigibilità (FCDE) **accantonando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione.**

Eliminazione di residui

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 FCDE eventualmente accantonato nel risultato di amministrazione.

Per quanto riguarda la contabilità economico patrimoniale; in tale occasione il responsabile finanziario valuta la necessità di riclassificare il credito nello stato patrimoniale e di adeguare il fondo svalutazione crediti. FCDE non corrisponde con Fondo Svalutazione crediti della contabilità.

Una volta dimostrata l'oggettiva impossibilità della realizzazione parziale o totale di residui attivi, e conseguentemente stralciati dalla contabilità dalle scritture finanziarie, è necessario che siano identificati negli elenchi allegati al rendiconto annuale indicando il loro ammontare complessivo. Inoltre, per tali crediti, è necessario attivare le azioni di recupero mediante procedure coattive.



I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui.

Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie.

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

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

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



Riconoscimento di nuovi residui attivi o passivi

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.

ATTENZIONE!!!!

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.

RIASSUMENDO

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 errata classificazione dei residui passivi nell'ambito del medesimo titolo di spesa.



Riclassificazione di 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.

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.



Fondo Pluriennale Vincolato

Il fondo pluriennale vincolato è stato istituito per rappresentare contabilmente la copertura finanziaria di spese impegnate nel corso dell'esercizio e imputate agli esercizi successivi, costituita da entrate accertate e imputate nel corso del medesimo esercizio in cui è registrato l'impegno.

Il fondo pluriennale vincolato è lo strumento che gestisce e rappresenta contabilmente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse e il loro effettivo impiego, nei casi in cui le entrate vincolate e le correlate spese, sono accertate e impegnate nel corso del medesimo esercizio e imputate a esercizi differenti.

La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il FPV di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del FPV a copertura delle spese reimputate.

La costituzione del FPV non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e spese.



In occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatesi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, il FPV prescinde dalla natura vincolato o destinata delle entrate che lo alimentano.

I FPV prenotati sono iscritti tra le entrate del bilancio di previsione dell'esercizio successivo, alla voce «Fondo Pluriennale», distintamente per la parte corrente e in conto capitale.

In sede di rendiconto i FPV non prenotati costituiscono economie di bilancio e concorrono alla determinazione del risultato contabile di amministrazione.



Fondo Pluriennale Vincolato di Parte Corrente

Spese del personale

All'inizio dell'esercizio di riferimento la spesa viene imputata per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi.

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.

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 FPV (a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo).



Spese derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni

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 D.lgs 118/2011, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata reimputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale.

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 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.



Fondo Pluriennale Vincolato per spese di investimento

Le spese di investimento sono impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma.

Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa.

Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa.

A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. 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, comprese quelle che comportano impegni di spesa imputati a più esercizi deve essere predisposta - fin dal momento dell'attivazione del primo impegno - con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento.

Costituiscono idonea copertura delle spese di investimento, comprese quelle che comportano impegni di spesa imputati a più esercizi deve essere predisposta, fin dal momento dell'attivazione del primo impegno, con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento.

A seguito del riaccertamento dei residui e le FPV sarà necessaria apportare una variazione del bilancio di previsione per riportare correttamente in entrata il FPV di parte corrente e di parte capitale nei capitoli di riferimento del bilancio di previsione triennale.



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona



RENDICONTO

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE



PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze				0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI ⁽¹⁾	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE ⁽¹⁾	(-)			0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2021 (A) ⁽²⁾	(=)			0,00



Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2021	
Parte accantonata ⁽³⁾	
Fondo crediti di dubbia esazione al 31/12/2020 ⁽⁴⁾	0,00
Accantonamento residui perenti al 31/12/2020 (solo per le regioni) ⁽⁵⁾	0,00
Fondo anticipazioni liquidità	0,00
Fondo perdite società partecipate	0,00
Fondo contenzioso	0,00
Altri accantonamenti	0,00
	Totale parte accantonata (B)
	0,00
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	0,00
Vincoli derivanti da trasferimenti	0,00
Vincoli derivanti da contrazione di mutui	0,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	0,00
Altri vincoli da specificare	0,00
	Totale parte vincolata (C)
	0,00
	Totale parte destinata agli investimenti (D)
	0,00
	Totale parte disponibile (E)=(A)-(B)-(C)-(D)
	0,00
	F) di cui Disavanzo da debito autorizzato e non contratto ⁽⁶⁾
	0,00
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare ⁽⁶⁾	



FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Il FCDE in contabilità finanziaria deve intendersi come un fondo rischi, diretto ad evitare che entrate di dubbia esigibilità previste ed accertate nel corso d'esercizio, possano finanziare spese esigibili nel corso del medesimo esercizio.

Quali sono le entrate di dubbia e difficile esazione:

- Accertamenti di ICI/IMU/TASI (NO imposta IMU/TASI/Add. IRPEF);
- TARSU/TIA/TARI;
- Accertamenti di TARSI/TIA/TARI;
- Sanzioni per violazioni codice della strada;
- Fitti attivi e canoni patrimoniali;
- Oneri di urbanizzazione.



Non richiedono accantonamento al FCDE:

- i crediti da altre amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione di impegno da parte dell'amministrazione erogante (sia trasferimenti da altre PA, sia tributi riscossi per conto di altri enti);
- i crediti assistiti da fidejussione;
- le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi contabili sono accertate per cassa.

Per le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali l'ente non prevede l'accantonamento al FCDE è necessario fornire adeguata illustrazione nella nota integrativa al bilancio.

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

Il FCDE non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce con il risultato di amministrazione come quota accantonata (in questa maniera FCDE garantisce equilibri effettivi di bilancio).



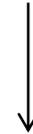
FCDE

FCDE nel bilancio di previsione



Riferito alle entrate di competenza
previste in bilancio

FCDE nel rendiconto



Riferito al volume dei residui
attivi conservati nel rendiconto

(Non entra mai nel bilancio)



METODO ORDINARIO

- 1) Individuazione delle entrate di dubbia e difficile esazione;
- 2) Individuazione del grado di analisi;
- 3) Reperimento dei dati ed individuazione del quinquennio di riferimento;
- 4) Eventuale abbattimento dei residui attivi iniziali;
- 5) Calcolo della % di riscossione;
- 6) Determinazione della % di accantonamento al FCDE;
- 7) Quantificazione importo minimo FCDE secondo il metodo ordinario.



Utilizzo del FCDE

Il FCDE è utilizzato in caso di cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo la quota di accantonamento nel risultato di amministrazione.

Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia esigibilità o difficile esazione, non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto di bilancio, riducendo di pari importo il fondo accantonato nell'avanzo.

A seguito della cancellazione dei crediti dalle scritture finanziarie, è necessario adeguare l'accantonamento all'importo riaccertato dei residui attivi.



CONTROLLO DEI REVISORI:

- Controllo sulle poste più importanti di importo e di rischio incasso: sanzioni codice della strada, entrate tributarie derivanti da lotta all'evasione.
- Controllo modalità di calcolo, suggerendo il massimo livello di analiticità.
- Verifica inserimento nella nota integrativa delle poste che sono state oggetto di accantonamento nel FCDE.
- Monitoraggio costante e aumento del fondo in caso di variazioni aggiuntive di poste a rischio riduzione del fondo in caso di incasso totale di somme che si presumevano a rischio.



FONDI RISCHI E ONERI

I fondi e gli accantonamenti costituiscono uno strumento contabile preordinato a garantire gli equilibri di bilancio attraverso la preventiva sterilizzazione di una certa quantità di risorse, necessarie a compensare eventuali sopravvenienze passive o insussistenze dell'attivo. La congrua previsione di dette poste è funzionale a fornire adeguata copertura al rischio sottostante.

Le principali tipologie di fondi rischi sono:

- il fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste;
- Il fondo contenziosi o per altre passività potenziali;
- Il fondo perdite società partecipate.



Fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste

Art. 166 TUEL

Non deve essere inferiore allo, 0,30% e non superiore al 2% del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio.

E' uno strumento destinato a garantire il principio della flessibilità di bilancio, che necessita, all'interno dei documenti di previsione, di risorse finalizzate a fronteggiare effetti derivanti da circostanze imprevedibili che si possono manifestare nel corso dell'esercizio.

A differenza degli altri fondi non è destinato a confluire nel risultato di amministrazione ma è un fondo di mera competenza.



Fondo contenziosi o per altre passività potenziali

Art. 167 comma 3 TUEL

Il fondo per far fronte a maggiori spese legate ad un contenzioso pendente o derivante da altre passività potenziali va accantonato in misura congrua rispetto agli oneri stimati come necessari per il futuro pagamento e va monitorato nel corso del tempo al fine di valutarne la persistente adeguatezza.

(Allegato 4.2 paragrafo 5.2 lett. h)

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



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

È parimenti possibile ridurre gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi contenzioso in corso d'anno, qualora nel corso dell'esercizio il contenzioso, per il quale sono stati già effettuati accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, si riduca per effetto della conclusione dello stesso contenzioso (ad es. sentenza, estinzione del giudizio, transazione, ecc.) che consentano la riduzione dell'accantonamento previsto per lo specifico rischio di soccombenza .

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

Nei Comuni di minori dimensioni sono proprio l'insorgere di sentenze esecutive che determinano l'insorgere di improvvisi oneri finanziari di rilevante entità una delle cause di squilibri strutturali di bilancio.



Fondo perdite società partecipate

Con questo fondo si vuole evitare che la mancata considerazione delle perdite eventualmente riportate dall'ente strumentale o dalla società partecipata possano incidere negativamente sui futuri equilibri di bilancio e soprattutto indurre, indirettamente, a dismettere gli enti o le società in protratta perdita d'esercizio.

L'obbligo di accantonare un apposito fondo, parametrato alle perdite d'esercizio registrate da una società partecipata, a cui occorre fornire copertura con corrispondenti entrate (al fine di poter approvare e mantenere un bilancio in pareggio), irrigidisce simmetricamente la capacità di spesa del socio.

Art. 21 TUSP

Nel caso in cui società partecipate da pubbliche amministrazioni locali presentino un risultato di esercizio negativo le amministrazioni locali socie che adottano la **contabilità finanziaria devono accantonare, nell'anno successivo, in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato (!!!!!), in misura proporzionale alla quota di partecipazione.** Nella contabilità economico – patrimoniale si deve adeguare il valore della partecipazione (immobilizzazioni finanziarie) all'importo corrispondente alla frazione di patrimonio netto della società partecipata che ha registrato la perdita.



L'importo accantonato può essere nuovamente disponibile al bilancio nel caso in cui l'ente socio ripiani la perdita di esercizio (!!!!!), dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione.

Limiti al soccorso finanziario

Pur avendo diligentemente effettuato gli accantonamenti prescritti dalle norme in esame, un eventuale effettivo intervento a favore di enti strumentali o società partecipate deve osservare alcuni limiti e presupposti desunti da altre norme contabili o di finanza pubblica nonché dai principi generali enucleabili dal codice civile.

Il soccorso finanziario risulta precluso allorchè la società abbia registrato reiterate perdite di esercizio se non nella ricorrenza dei presupposti ed utilizzando la procedura prevista dalla legge.

Infatti l'ente deve dimostrare lo specifico interesse sottostante l'operazione di soccorso finanziario, che devono essere fondate, oltre che sulla possibilità di assicurare una futura continuità aziendale, sulla preferenza del mantenimento della gestione mediante società partecipata, piuttosto che di una interamente internalizzata o esternalizzata.



Spese per indennità di fine mandato

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.



REDAZIONE DI STATO PATRIMONIALE E CONTO ECONOMICO

Finalità della contabilità economico patrimoniale

1. Predisporre il conto economico, includendo le utilità economiche non misurate dai movimenti finanziari;
2. Predisporre lo stato patrimoniale;
3. Essere alla base del bilancio consolidato.

Composizione del Piano dei conti Unificato

Piano dei conti finanziario	Matrice di correlazione del sistema integrato
Piano dei conti economico	
Piano dei conti patrimoniale	



Inventario

L'inventario fornisce la descrizione e la valutazione del patrimonio dell'Ente, prescindendo dall'appartenenza dei fatti registrati a un determinato periodo amministrativo, così come avviene nello stato patrimoniale.

Stato Patrimoniale	→	Riporta gli effetti prodotti dagli accadimenti di periodo sugli elementi patrimoniali nel periodo di riferimento (competenza economica).
Inventario	→	E' espressione di tutti i fatti inerenti il singolo elemento (bene) nel corso della sua vita contabile.



Patrimonio dell'ente

L'art. 230, comma 2, del D.Lgs. 267/2000 – TUEL prevede che – “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”.

Il Patrimonio dell'Ente Locale è l'insieme dei beni, quali immobili, mobili, attrezzature, denaro, crediti, che vengono utilizzati, consumati e trasformati, per l'erogazione dei servizi e per il soddisfacimento dei bisogni della collettività. Nel considerare il patrimonio, si deve tener conto anche degli impegni assunti verso terzi, quali debiti, mutui ecc. che gravano il patrimonio dell'Ente locale.

I beni dell'Ente si dividono in:

- demaniali (beni di destinazione all'uso pubblico e mancano di un valore di mercato);
- beni del patrimonio indisponibile (es. edifici destinati ad uffici, arredi e altri beni destinati a un pubblico servizio)
- Beni del patrimonio disponibile (beni di proprietà non destinati a uffici pubblici o di pubblico servizio)



Accanto ai classici inventari dei beni mobili e immobili, occorre attivare scritture inventariali per le immobilizzazioni immateriali e finanziarie, per le rimanenze, i titoli, i ratei e i risconti, i debiti di finanziamento, i beni di terzi, i crediti inesigibili, ecc.

Si specifica che i cespiti interamente ammortizzati e ancora in uso devono comunque restare esposti negli inventari e nel conto del patrimonio con valore zero (evidenziando il costo originario e gli ammortamenti accantonati).

L'inventario deve essere costantemente aggiornato e chiuso al termine dell'esercizio conciliando, per le immobilizzazioni materiali, il dato fisico con quello contabile.



STATO PATRIMONIALE ATTIVO

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

Si iscrivono nello stato patrimoniale secondo le indicazioni del Principio OIC n. 24, al costo di acquisto o di produzione; il costo di acquisto include anche gli oneri accessori; il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili; può includere anche costi indiretti per la quota ragionevolmente imputabile all'immobilizzazione ed i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore.

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Le immobilizzazioni materiali sono esposte secondo il criterio del “valore netto residuo”, ovvero al netto del fondo ammortamento; l'unica distinzione riguarda i beni demaniali e le altre immobilizzazioni materiali.

Tra le immobilizzazioni materiali non è riportata la classificazione tra beni materiali disponibili ed indisponibili.

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.



IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Le partecipazioni in società controllate e partecipate sono valutate con il **metodo del patrimonio netto**.
Utili /Perdite registrati a C/E hanno come contro partita incremento/decremento del valore della partecipazione Utili/ perdite ad essi attribuibili vanno destinati/iscritti in Patrimonio netto tra le riserve indisponibili.

Le partecipazioni azionarie immobilizzate sono iscritte al valore di acquisizione, corretto di eventuali perdite durevoli di valore.

Se non si riesce a disporre delle informazioni necessari è possibile che la partecipazione venga al costo di acquisto.



CREDITI

I crediti di funzionamento sono iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale solo se corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate ed 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 attivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei crediti di funzionamento.

I crediti sono iscritti al valore nominale al netto del fondo svalutazione crediti.

Il Fondo svalutazione crediti

Deve essere di importo **almeno** pari al fondo crediti dubbia esigibilità in finanziaria, **ma può essere** di importo superiore in quanto riferito a diverse tipologie di crediti:

- Crediti relativi ad accertamenti iscritti in finanziaria;
- Crediti relativi ad accertamenti stralciati dalla finanziaria;
- Crediti non ancora iscritti nel conto del bilancio.



Riconciliazione Crediti re Residui Attivi

- + Crediti Stato Patrimoniale
- + FCDE Economica
- + Depositi Postali e bancari
- Saldo IVA a credito in dichiarazione
- Crediti stralciati
- Accertamenti pluriennali titolo V e VI
- + Altri residui non connessi a crediti

= Residui Attivi

Per quanto riguarda DISPONIBILITA' LIQUIDE, RATEI E RISCOINTI ATTIVI NON VI SONO DIFFERENZE DA OIC DI RIFERIMENTO



PERMESSI DI COSTRUIRE

Destinati al finanziamento di spese correnti al conto economico alla riga “Proventi da permessi di costruire”;
in particolare tale voce va inserita nei Proventi straordinari.

Destinati al finanziamento di spese di investimento allo Stato Patrimoniale Passivo “Riserve da permessi di costruire”, senza operare alcun risconto.

La quota destinata alla spesa corrente va contabilizzata a conto economico
Crediti da permessi di costruire a Permessi di costruire

La quota destinata agli investimenti viene iscritta tra le riserve del patrimonio netto
Crediti da permessi di costruire a Riserve da permessi di costruire



STATO PATRIMONIALE PASSIVO E PATRIMONIO NETTO

PATRIMONIO NETTO

Modificato dal DM 1 settembre 2021

Il patrimonio netto, pari alla differenza tra le attività e le passività dello stato patrimoniale, è articolato nelle seguenti poste:

- a) fondo di dotazione;
- b) riserve;
- c) risultato economico dell'esercizio;
- d) risultati economici di esercizi precedenti;**
- e) riserve negative per beni indisponibili.**



Il fondo di dotazione

Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente e **può assumere solo valore positivo o pari a zero.**

Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante conferimenti in denaro o natura, destinazione dei risultati economici positivi di esercizio e delle riserve disponibili sulla base di delibera del Consiglio.

Le Riserve

Le riserve del patrimonio netto di cui alla lettera b) **possono assumere solo valore positivo o pari a zero** e sono distinte in riserve disponibili e indisponibili.

Le riserve disponibili costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio.

Sono utilizzate anche per dare copertura alle voci negative del patrimonio netto, prioritariamente alle “riserve negative per beni indisponibili” di cui alla lettera e), salvo quanto previsto per le riserve da permessi di costruire.



Le riserve disponibili sono costituite da:

- 1) “riserve di capitale” formatesi a seguito della rivalutazione dei beni in occasione della predisposizione del primo stato patrimoniale “armonizzato” e nei casi previsti dalla legge;
- 2) “riserve da permessi di costruire”, solo per i comuni, di importo pari alle entrate da permessi di costruire che non sono state destinate al finanziamento:
 - delle spese correnti;
 - di opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile.

Tali riserve, se non sono state utilizzate per la copertura di perdite o per la costituzione di riserve indisponibili, sono ridotte a seguito dell’iscrizione nell’attivo patrimoniale delle opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile finanziate dai permessi di costruire e della costituzione delle relative “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”.

La quota parte delle “riserve da permessi da costruire” da destinare al finanziamento di opere di urbanizzazione demaniali e del patrimonio indisponibile può non essere utilizzata per la costituzione di riserve indisponibili o per la copertura della voce “riserve negative per beni indisponibili” e del valore della voce Risultati economici di esercizi precedenti se assume valore negativo.



3) “Altre riserve disponibili” previste dallo statuto e/o derivanti da decisioni di organi istituzionali dell'ente.

Le riserve indisponibili, rappresentano la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite, costituite da:

1) “riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”, di importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, variabile in conseguenza, ad esempio, dell'ammortamento e dell'acquisizione o dismissione di beni.

Tali riserve sono utilizzate in caso di cessione dei beni, effettuate nel rispetto dei vincoli previsti dall'ordinamento. Per i beni demaniali e patrimoniali soggetti ad ammortamento, nell'ambito delle scritture di assestamento, la riserva indisponibile è ridotta annualmente per un valore pari all'ammortamento di competenza dell'esercizio, incrementando le riserve disponibili o la voce Risultati economici di esercizi precedenti, dopo avere dato copertura alle “riserve negative per beni indisponibili” e alle perdite di esercizio.



2) “altre riserve indisponibili”, costituite:

- a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione, in quanto il loro statuto prevede che, in caso di scioglimento, il fondo di dotazione sia destinato a soggetti non controllati o partecipati dalla controllante/partecipante. Tali riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato.
- dagli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo.

Risultato economico dell'esercizio

Nella voce risultato economico dell'esercizio di cui alla lettera c), che può assumere valore positivo o negativo, si iscrive il risultato dell'esercizio che emerge dal conto economico. Il Consiglio destina il risultato economico positivo al fondo di dotazione o alle “altre riserve disponibili”, dopo avere dato copertura, in primo luogo alle riserve negative per beni indisponibili e poi alla voce Risultati economici di esercizi precedenti, se negativa.



In caso di risultato economico negativo, l'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione:

- sulle cause che hanno determinato la formazione della perdita;
- sui casi in cui il risultato negativo sia stato determinato dall'erogazione di contributi agli investimenti finanziati da debito, erogati per favorire la realizzazione di infrastrutture nel territorio. Tale informativa può essere estesa ai risultati economici negativi di esercizi precedenti;
- sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio.

In particolare, l'eventuale perdita risultante dal Conto Economico deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione e le riserve indisponibili, riducendo la voce Risultati economici di esercizi precedenti se positiva e, successivamente le riserve disponibili positive. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione e le riserve indisponibili) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte residuale è rinviata agli esercizi successivi (Risultati economici di esercizi precedenti con valore negativo al fine di assicurarne la copertura).



Risultati economici esercizi precedenti

Nella voce Risultati economici di esercizi precedenti di cui alla lettera d), che può assumere valore positivo o negativo, si iscrivono sia i risultati economici positivi degli esercizi precedenti che con delibera consiliare non sono stati accantonati nelle riserve o portati ad incremento del fondo di dotazione, sia le perdite degli esercizi precedenti non ripianate.

Alla copertura del valore negativo dei “Risultati economici di esercizi precedenti” si provvede, dopo aver dato copertura alle “riserve negative per beni indisponibili”, utilizzando i risultati economici positivi e le riduzioni delle riserve indisponibili derivanti dalla diminuzione di attività patrimoniali riguardanti beni indisponibili.



Riserve negative per beni indisponibili

La voce “riserve negative per beni indisponibili” di cui alla lettera e), che può **assumere solo** valore negativo, è utilizzata quando la voce “risultati economici di esercizi precedenti” e le riserve disponibili non sono capienti per consentire la costituzione o l’incremento delle riserve indisponibili. Non può assumere un valore superiore, in valore assoluto, all’importo complessivo delle riserve indisponibili.



FONDI PER RISCHI E ONERI

Prendiamo in esame quelli classificati come altri fondi per rischi ed oneri.

Sono paragonabili agli accantonamenti che vengono rilevati nel risultato di amministrazione in finanziaria anche se possono essere di importi differenti.

Nello Stato Patrimoniale non viene rilevato il fondo svalutazione crediti (portato direttamente in detrazione dai relativi crediti), in finanziaria viene accantonato il fondo crediti di dubbia esigibilità.

Devono avere le seguenti caratteristiche:

- Natura determinata;
- Esistenza certa o probabile;
- Ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Fattispecie tipiche negli enti locali sono rappresentate da eventuali controversie con il personale o 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.

Fonti informative opportune sono rappresentate da stime fatte da legali.



- Fondi Quiescenza e Obblighi Simili
- Fondi di Manutenzione Ciclica
- Fondo Copertura Perdite società partecipata

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. Inoltre, nel caso in cui il valore della partecipata diventi negativo per effetto di perdite la partecipazione si azzerà; se l'ente è legalmente impegnato al sostenimento della partecipata, le ulteriori perdite sono contabilizzate tra i fondi rischi e oneri.

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.

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.



DEBITI

Riclassificazione dei debiti

- Debiti di finanziamento;
- Debiti di funzionamento.

DEBITI DI FINANZIAMENTO

Ad inizio anno sono pari alle quote capitale ancora da rimborsare. Il dato è extracontabile: non proviene dalla finanziaria ma dai piani di ammortamento dei mutui stipulati.

In corso d'anno vengono incrementati per i nuovi mutui stipulati e diminuiti delle quote capitale rimborsate.

I debiti finanziari si distinguono in breve, medio e lungo termine.



Tra i debiti di finanziamento troviamo:

- Prestiti obbligazionari;
- Debiti vs amministrazioni pubbliche;
- Debiti vs banche e tesoriere (qui trova collocazione l'eventuale anticipazione di tesoreria in essere al 31 dicembre, che in contabilità finanziaria viene rilevata tra i residui passivi);
- Debiti vs altri finanziatori.

DEBITI DI FUNZIONAMENTO

- I debiti di 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.



Suddivisione debiti di funzionamento:

- Debiti vs fornitori;
- Debiti per trasferimenti e contributi;
- Altri debiti (tra gli altri debiti vi trovano collocazione i debiti tributari degli esercizi precedente compresi quelli rilevati nelle dichiarazioni dei redditi, inoltre in questa categoria vi sono i debiti rilevati sulla base di impegni assunti per i titoli 3 e 7 delle spese).

Conciliazione tra Residui Passivi e Debiti

(+) debiti a bilancio

(-) debiti da finanziamento

(-) Saldo IVA a debito da dichiarazione

(+) residuo titolo IV + interessi mutuo

(+) residuo titolo V anticipazioni

(-) impegni pluriennali titolo III e IV

(+) altri residui non connessi a debiti

= RESIDUI PASSIVI



RATEI PASSIVI

Costi e oneri che sono di competenza economica nell'esercizio in corso ma esigibili in esercizi futuri (fitto passivo posticipato).

Vi è una rilevazione di un rateo per il salario accessorio, in quanto nel FPV di parte corrente vi è anche una quota di competenza dell'anno di riferimento ma pagata nell'anno successivo.

RISCONTI PASSIVI

Ricavi e proventi che avranno competenza economica in esercizi futuri ma esigibilità nell'anno in corso. Ora sono suddivisi in "concessioni pluriennali" ed "altri risconti passivi".

Eventuali contributi in conto capitale ricevuti per il finanziamento delle immobilizzazioni vanno inseriti in questa voce; ma solo per la parte di copertura del residuo valore da ammortizzare del cespite. Annualmente i proventi sospesi sono ridotti attraverso la rilevazione di un provento di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene.



FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Il Fondo Pluriennale Vincolato in quanto accantonamento di risorse per impegni che si renderanno esigibili negli esercizi successivi, genera esclusivamente scritture tra i conti d'ordine.

IMPEGNI SU ESERCIZI FUTURI = FPV al netto della quote relativa al salario accessorio (in quanto quest'ultimo trova collocazione tra i **ratei passivi**).