

COMUNE DI USSANA

Provincia di Cagliari
P.zza Municipio, 1
Tel. 070/918941 – fax 070/91894325
e.mail info@comune.ussana.ca.it

Ussana, 08.01.2015
Prot. 110

Ai Responsabili di Area

E p.c.

- al Sig. Sindaco
- Alla Giunta comunale

DIRETTIVA N. 1/2015

OGGETTO: Prime indicazioni operative a seguito dell'entrata in vigore dell'armonizzazione dei sistemi contabili

Con la presente direttiva, si forniscono alcune indicazioni generali e si impartiscono alcune direttive organizzative per il corretto avvio della riforma contabile.

L'art. 9, comma 1 del D.L. 102/2013, convertito dalla legge n. 124/2013 ha differito al 1° gennaio 2015 l'entrata in vigore, originariamente prevista dal 1° gennaio 2014, del D. Lgs. n. 118/2011 recante "*disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n.42*". Il recente decreto legislativo 10 agosto 2014, n.126 ha, invece, apportato alcune modifiche al decreto del 2011 sulla base dei risultati della sperimentazione avviata nel 2012 ed ha adeguato l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (approvato con il D. Lgs 267/2000) ai nuovi principi dell'armonizzazione, contenuti negli allegati al D. Lgs 118/2011. Con il decreto 126/2014 i principi contabili generali e applicati sono stati inseriti nel D. Lgs. 118/2011 di cui costituiscono degli allegati¹.

Al di là della finalità di rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili ed aggregabili per soddisfare esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica, alle verifiche del rispetto delle regole comunitarie e all'attuazione del federalismo fiscale (es. costi standard), le nuove regole dell'armonizzazione contabile mirano a far sì che la lettura dei bilanci consenta di conoscere i debiti effettivi delle amministrazioni locali, posto che i residui passivi rilevati dall'attuale contabilità non rappresentano i debiti degli enti locali, essendo determinati in parte da "impegni impropri"² e comunque in relazione al mero perfezionamento

¹ Quest'ultima è una grande novità in quanto fin'ora i principi contabili erano approvati dall'Osservatorio del Ministero dell'Interno e costituivano un insieme organico di regole tecniche non cogenti non avendo i connotati di un atto formalmente normativo né provvedimento.

² I c.d. residui da stanziamento, che si formano in base all'assunzione di impegni automatici in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate: art. 183, comma 5 del Tuel.

dell'obbligazione sul piano giuridico indipendentemente dalla sua esigibilità. A questa esigenza, cui in sede comunitaria si presta particolare attenzione anche nell'ottica del rispetto dei tempi di pagamento, il nuovo sistema contabile dà una risposta strutturale introducendo nell'allegato 1 al D. Lgs. 118/2011 il principio della competenza finanziaria potenziata (n.16) che regolando il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridiche attive e passive stabilisce che tutte le obbligazioni "che danno luogo ad entrate e spese devono essere **registrate** nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, **con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza**". Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (principio 4.2, introdotto dall'art. 2, comma 2 lett. a) del d.lgs. 126/2014), al par. 2 chiarisce che "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**"³.

Nel ridisegnare l'intero sistema di bilancio, la nuova normativa si è fatta carico di rivedere in maniera radicale sia gli strumenti che il ciclo di programmazione:

- il bilancio di previsione e il PEG assumono carattere triennale e vengono armonizzati con il nuovo documento unico di programmazione;
- vengono ridotti a tre i principali documenti di programmazione:
 - 1) **documento unico di programmazione (DUP)**, che riunisce il piano generale di sviluppo e la relazione previsionale e programmatica. E' il nuovo strumento cardine della pianificazione strategica ed operativa presupposto di tutti gli altri documenti destinati a guidare, a cascata, l'attività di programmazione finanziaria, gestione e rendicontazione. Esso prende le mosse dalle linee programmatiche di mandato presentate dall'amministrazione neo eletta al Consiglio comunale ai sensi dell'art. 46, comma 3, del TUEL e individua gli obiettivi strategici da raggiungere durante il mandato amministrativo. Il DUP si compone di due parti:
 - **sezione strategica (SeS)** di durata pari a quella del mandato amministrativo (5 anni) nella quale sono descritte le scelte che guidano l'azione e gli obiettivi di fondo che si intendono raggiungere durante il mandato. In tale sezione devono essere indicati:
 - **gli indirizzi strategici dell'ente:** si sviluppano partendo dalle linee programmatiche di mandato e definiscono i macro ambiti di intervento su cui si concentrerà l'attenzione dell'amministrazione per raggiungere nuovi livelli o garantire il mantenimento dei livelli esistenti di benessere e qualità della vita (es: nuova mobilità; lavoro: coesione e innovazione per rilanciare il territorio; welfare: equità sociale per un territorio all'altezza dei bisogni; sport, benessere e stili di vita; ecc);
 - **l'analisi strategica interna ed esterna:** accurata analisi del contesto che condiziona le scelte (es: patto stabilità, spending review, valutazione socio-economica del territorio; investimenti in corso di realizzazione; tributi e tariffe; indebitamento; ecc);

³ 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.

- **gli obiettivi strategici da raggiungere nel termine del mandato per ogni missione del bilancio:** rappresentano gli impegni assunti con gli elettori e i risultati in termini di cambiamento che si intendono raggiungere (es. aumento della sicurezza del territorio; maggiore equità fiscale; riduzione dell'abbandono scolastico; ecc).
 Gli obiettivi strategici devono essere formulati con riferimento alle missioni di spesa (le missioni sono 23). **Le missioni** rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa pubblica e servono a comunicare le direttrici principali delle sottostanti azioni amministrative da attuare. Attraverso le missioni la spesa viene suddivisa per un numero limitato di grandi finalità capaci di rendere evidenti le principali funzioni esercitate dall'amministrazione e di fornire una rappresentazione sintetica della spesa. Gli obiettivi strategici sono individuati nel primo anno di mandato e successivamente vengono verificati circa lo stato di attuazione. Possono essere riformulati, con adeguata motivazione, oppure possono restare invariati per tutto il mandato.
 Ad ogni indirizzo strategico corrispondono più obiettivi strategici. **Ad ogni obiettivo strategico deve essere associata una missione di spesa.** Gli obiettivi strategici derivanti da un preciso indirizzo non devono necessariamente corrispondere ad un'unica missione ma possono essere associati a missioni diverse.
- **sezione operativa (SeO)** di durata triennale: declina gli obiettivi strategici in obiettivi operativi annuali da realizzare nell'arco del triennio. Si compone di due parti:
 - **Prima parte:** sono analizzate:
 - le condizioni operative che rappresentano il punto di partenza dell'attività di programmazione. In questa sede sono individuate le risorse a disposizione nel triennio di riferimento alla luce della situazione socio-economica, del quadro legislativo e delle scelte in materia di tributi locali;
 - gli obiettivi operativi, ossia, i singoli programmi di spesa all'interno di ciascuna missione⁴ che l'ente intende realizzare nell'arco del triennio. Di norma i programmi sono affidati ad un unico centro di responsabilità ma vi possono essere anche programmi la cui realizzazione è condivisa tra più responsabili.
 Le missioni e i programmi del bilancio sono i medesimi descritti nel DUP e non possono essere né modificati né integrati dall'ente locale⁵.
 - **Seconda parte:** include gli aspetti programmatici connessi a:
 - Programma triennale delle opere pubbliche e relativo elenco annuale (art. 128 codice appalti);
 - Programma triennale del fabbisogno del personale

⁴ La spesa è classificata in 23 missioni e 98 programmi di spesa. La definizione delle missioni e dei programmi compete allo Stato.

⁵ Le missioni e i programmi sostituiscono le funzioni e i servizi del vecchio ordinamento (quello del DPR 194/1996). Per es: Missione 09: sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente; Programma 02: tutela, valorizzazione e recupero ambientale. Obiettivo strategico: incremento della sostenibilità ambientale dei trasporti; Obiettivi operativi: progetto bike sharing; realizzazione nuove piste ciclabili; ecc. Per ogni obiettivo operativo devono essere indicati i tempi di realizzazione e i risultati attesi.

- Piano alienazioni e valorizzazioni del patrimonio immobiliare
- Ulteriori strumenti di programmazione previsti dalla normativa vigente (es. piano di razionalizzazione, programma incarichi studio ricerca e consulenza ecc).

Il DUP dovrà essere presentato dalla Giunta al Consiglio entro il 31 luglio dell'anno precedente al periodo di riferimento (termine non perentorio). Successivamente alla redazione del DUP la Giunta predispose il bilancio di previsione da presentare al Consiglio entro il 15 novembre. Entro la stessa data viene presentata la nota di aggiornamento al DUP per dare conto delle eventuali modifiche del contesto di riferimento coerenti con il quadro economico finanziario del triennio successivo.

Il primo DUP dovrà essere predisposto entro il 31 luglio 2015 con riferimento al periodo 2016/2018 (art. 170, comma 1, TUEL). Esso orienta le scelte e precede il bilancio di previsione;

2) **il bilancio di previsione finanziario (detto anche bilancio decisionale)**

avente durata triennale, che riunisce il bilancio annuale e pluriennale, da approvare entro il 31 dicembre. Rappresenta il principale documento di programmazione di natura finanziaria redatto sulla base degli obiettivi e dei programmi indicati nel DUP. Nel bilancio ex DPR 194/96 le entrate sono classificate in titoli e categorie e le spese in titoli, funzioni, servizi e interventi. Nel bilancio armonizzato le entrate sono classificate in titoli (ex titoli) e tipologie (ex categorie) e le spese in missioni (ex funzioni), programmi (ex servizi) e titoli (corrispondono agli ex titoli).

Il titolo rappresenta la fonte di provenienza e la tipologia indica la natura dell'entrata.

La missione rappresenta le principali funzioni e obiettivi strategici; **il programma** rappresenta gli aggregati omogenei di attività e il **titolo** individua la natura della spesa (*corrente, investimento, ecc*)⁶.

L'unità di voto diventa il programma/titolo di spesa e la tipologia di entrata. Con il nuovo bilancio l'unità di voto si è spostata ad un livello superiore: per esempio, non si approva più la spesa per il personale del servizio organi istituzionali ma si approva il totale delle spese correnti relativo al programma organi istituzionali.

Nel nuovo bilancio sono riportati:

- **colonna dei residui presunti al 31.12;**
- **somme già impegnate** per effetto di impegni pluriennali o per impegni in fase di esercizio provvisorio;
- **somme accantonate a fondo pluriennale vincolato:** mette in evidenza quanta parte di risorse accantonate nell'esercizio o in esercizi precedenti viene rinviata ad esercizi successivi tramite lo strumento del fondo pluriennale vincolato;
- **quadro del risultato presunto di amministrazione** indica il risultato presunto dell'esercizio precedente.

Gli stanziamenti di bilancio hanno funzione autorizzatoria e costituiscono limite agli impegni e ai pagamenti. In parte entrata autorizzano la contrazione di prestiti. Non hanno valenza autorizzatoria gli stanziamenti per rimborsi anticipazioni di tesoreria e le partite di giro/servizi per conto terzi che possono essere superati senza variazioni di bilancio da parte del consiglio. Possono essere assunte obbligazioni per spese correnti su tutti gli esercizi considerati nel bilancio; possono essere assunte obbligazioni concernenti spese di

⁶ L'allegato 14.2 del D. Lgs. 118/2011 contiene il glossario delle missioni e dei programmi.

investimento imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio successivi al primo a condizione di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione complessiva della spesa dal momento in cui sorge l'obbligazione. In caso di esercizio provvisorio la gestione è effettuata sulla base delle autorizzazioni del secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato. La funzione autorizzatoria può essere temporaneamente limitata dalla Giunta in considerazione del sopravvenire di situazioni di squilibrio e nelle more dell'approvazione delle necessarie variazioni da parte del Consiglio.

Il bilancio deve essere presentato dalla Giunta al Consiglio entro il 15 novembre e deve essere approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre. Entro lo stesso termine il Consiglio approva anche il piano degli indicatori.

Il bilancio (e tutte le variazioni) devono essere pubblicati sul sito internet dell'ente.

Entro il 31 luglio il Consiglio approva la salvaguardia degli equilibri e l'assestamento generale.

Entro il 30 settembre il Consiglio approva il bilancio consolidato.

Entro il 30 novembre si possono apportare variazioni al bilancio. Dopo tale data ed entro il 31 dicembre possono essere apportate variazioni al bilancio al fine di consentire l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria.

Entro il 30 aprile la Giunta approva lo schema di rendiconto e la relazione illustrativa.

Entro il 31 maggio il Consiglio approva il rendiconto e il piano dei risultati.

- 3) **il Piano esecutivo di gestione/Piano degli obiettivi/Performance (detto anche bilancio gestionale)** di durata triennale e che per il primo anno contiene anche le previsioni di cassa e i residui. Rappresenta lo strumento di programmazione esecutiva che funge da cerniera tra gli organi politici e gli organi gestionali e rappresenta la sintesi del processo di negoziazione tra la giunta e i responsabili sugli obiettivi da raggiungere e sulle risorse necessarie al loro conseguimento. Nel PEG vengono indicati in modo dettagliato gli obiettivi indicati nella sezione operativa del DUP ed esplicitate le performance che si intendono raggiungere. Nel PEG devono essere integrati il piano degli obiettivi e il piano della performance⁷.

Il PEG è obbligatorio per i comuni con popolazione sopra 5.000 abitanti e facoltativo per gli altri. Il PEG va redatto secondo lo schema ufficiale costituito dall'allegato 12 al d. LGS 118/2011. Va approvato entro 20 giorni dall'approvazione del bilancio (art. 169 TUEL).

La parte finanziaria del PEG contiene un'articolazione della spesa in macroaggregati e capitoli/articoli e dell'entrata in categorie e capitoli/articoli.

⁷ Per es: Missione 09: sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente; Programma 02: tutela, valorizzazione e recupero ambientale. DUP SeS: Obiettivo strategico: incremento della sostenibilità ambientale dei trasporti al fine di aumentare del 5% gli spostamenti in bicicletta entro ---; DUP SeO: Obiettivi operativo: progetto bike sharing da avviare entro --- . PEG: Obiettivo di gestione: redazione progetto entro -- Realizzazione stazioni e acquisto bici entro -- Individuazione soggetto gestore entro --- Protocollo intesa con altri enti per la gestione armonizzata del servizio (almeno --- protocolli) Incontri e iniziative di promozione (almeno --- incontri entro ---) Dall'esempio è possibile vedere il collegamento tra i diversi documenti di programmazione.

I macroaggregati individuano la componente economica della spesa.
I capitoli/articoli rappresentano la suddivisione dei macroaggregati e devono garantire il raccordo con il IV livello del Piano dei conti finanziario.
Le categorie indicano l'oggetto dell'entrata e il capitolo/articolo individua la componente economica dell'entrata.
I responsabili possono effettuare variazioni compensative tra capitoli (e articoli) dello stesso macroaggregato.
Anche il PEG e le sue variazioni deve essere pubblicato sul sito internet dell'ente.

- Gli strumenti di programmazione sono integrati con il **Piano degli indicatori** che costituisce un allegato del bilancio al budget di esercizio. Ha il compito di illustrare gli obiettivi della gestione, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati. In sede di consuntivo dovrà essere redatto il piano dei risultati. Tali strumenti (per gli enti non sperimentatori) saranno obbligatori solo dopo l'emanazione di apposito decreto attuativo.
- E' previsto il **Piano dei conti** integrato costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale al fine di consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali. E' composto da circa 3500 voci e si articola su 5 livelli. E' unico e obbligatorio per tutte le pubbliche amministrazioni e rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili. Il piano dei conti non può essere modificato dagli enti. L'adozione del piano dei conti integrato è rinviata al 2016, però, dal momento che si rende necessario elaborare i nuovi schemi di bilanci (con funzione conoscitiva) già dal 2015 è consigliabile procedere da subito alla riclassificazione dei capitoli secondo il piano dei conti finanziario.
Il piano dei conti finanziario, **parte spesa**, si articola in 5 livelli con una codifica di 10 cifre precedute dalla U.
Dal 2017 con l'utilizzo del piano dei conti integrato verrà eliminato il codice SIOPE.
Il piano dei conti finanziario **parte entrata** si articola in 5 livelli con una codifica di 10 cifre precedute dalla lettera E:
Sia per la parte entrata che per la parte spesa il raccordo tra il piano dei conti con la contabilità finanziaria è effettuato al 4° livello per il bilancio di previsione e per il rendiconto e per il 5° livello per fini gestionali.
- Nuove regole per le **partite di giro**: possono essere considerate tali solo quelle transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale da parte dell'ente. Esse non hanno natura autorizzatoria. Sussiste autonomia decisionale quando sussiste almeno uno di questi elementi: ammontare; tempi; destinatari. Se esiste almeno uno di questi elementi la posta non va iscritta nelle partite di giro. Le partite di giro non hanno carattere autorizzatorio e pertanto possono essere variate senza preventiva variazione di bilancio ma con semplice determinazione del responsabile del settore finanziario da comunicare al tesoriere (es: depositi presso l'ente, operazioni come sostituto di imposta, spese non andate a buon fine, ecc).

Il D. Lgs. 126/2014 ha previsto un'applicazione graduale delle nuove norme. Nel 2015, infatti, lo schema di bilancio di previsione con funzione autorizzatoria sarà ancora quello utilizzato nel 2014 (D.P.R. 194/1996), mentre il nuovo schema di bilancio sarà adottato con una funzione meramente conoscitiva. Solo dal 2016 lo schema di bilancio c.d. armonizzato assumerà valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla

funzione autorizzatoria mentre il bilancio di cui al DPR 194/1996 avrà solo funzione conoscitiva. Tuttavia, in base al comma 11 dell'art. 3 del D. Lgs. 118/2011 novellato "*il principio generale n.16 della **competenza finanziaria** di cui all'allegato 1 è applicato con riferimento a tutte le operazioni gestionali registrate nelle scritture finanziarie di esercizio, che nel 2015, sono rappresentate anche negli schemi di bilancio di cui all'art. 11, comma 12*". Ne consegue che, fermo restando l'utilizzazione ancora nel corso del 2015 del vecchio schema di bilancio con funzione autorizzatoria, la gestione e la registrazione contabile dei fatti gestionali, di entrata e di spesa, deve avvenire facendo applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria e delle nuove norme contenute nella seconda parte del Tuel novellato.

Pertanto, una delle prime azioni da porre in essere è la **riclassificazione delle voci di bilancio** (sia di entrata che di spesa sia riguardo alle voci di competenza che ai residui). Nel nuovo sistema è vietato il principio della prevalenza e pertanto i capitoli di spesa andranno **spacchettati** in una pluralità di capitoli per imputare le spese secondo la classificazione economico-funzionale. E' concessa una deroga per quanto riguarda i residui esistenti alla data di adozione dello schema di bilancio sperimentale autorizzatorio e del piano dei conti integrato che possono essere imputati ad un solo capitolo, individuato sulla base del criterio della competenza. Si evidenzia inoltre che la costruzione dei capitoli non è più libera e in bilancio vanno indicate le poste almeno fino al IV livello del piano dei conti.

Uno dei cardini del nuovo sistema è rappresentato dal **principio della competenza finanziaria potenziata**, il quale prevede che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate, che danno luogo ad entrate e spese per l'ente, devono essere registrate in contabilità nel momento in cui sorgono, con imputazione all'esercizio in cui vengono a scadenza. **L'obbligazione giuridicamente perfezionata** è il rapporto giuridico in forza del quale un soggetto, detto debitore, è tenuto ad una determinata prestazione suscettibile di valutazione economica, a favore di un altro soggetto, detto creditore.

Nel rapporto obbligatorio si individuano i seguenti elementi:

- I soggetti, ossia il debitore e il creditore;
- Il contenuto, ossia il diritto del creditore nei confronti del debitore e il correlativo obbligo del debitore nei confronti del creditore;
- L'oggetto, ossia la prestazione.

L'obbligazione giuridicamente perfezionata possiede tre caratteristiche concomitanti:

- **Certezza**: esiste un titolo giuridico che ne costituisce il fondamento e pertanto non è controversa nella sua esistenza;
- **Liquidità**: il debito/credito è determinato nel suo ammontare o determinabile attraverso un'operazione aritmetica con dati contenuti nel titolo stesso;
- **Esigibilità**: il diritto sottostante all'obbligazione è venuto a maturazione (**è scaduto**) e può essere fatto valere in giudizio in quanto non sottoposto a condizione o a termine iniziale. Essa coincide con il momento a partire dal quale, in caso di mancato pagamento, scattano gli interessi moratori ed il creditore può esercitare le azioni previste dall'ordinamento a difesa del suo diritto non essendovi ostacoli al suo adempimento.

Nel vecchio ordinamento le fasi della registrazione e dell'imputazione dell'accertamento o dell'impegno coincidevano sempre con l'esercizio finanziario in cui le stesse erano perfezionate, salvi i casi di impegni o di accertamenti pluriennali che ovviamente venivano fatti gravare sui singoli esercizi.

Nel nuovo ordinamento, al contrario, mentre la registrazione (ossia l'annotazione nelle scritture contabili dell'ente) continua ad essere effettuata nel momento in cui l'obbligazione si perfeziona, l'imputazione (ovvero l'esercizio finanziario su cui le risorse devono essere disponibili sul pertinente capitolo) segue la scadenza dell'obbligazione.

L'elemento di novità introdotto dal nuovo ordinamento è la scadenza dell'obbligazione sulla quale si basa tutta l'impalcatura del bilancio. **Questo comporta che la disponibilità finanziaria deve essere presente nell'anno di scadenza e non in quello di assunzione dell'obbligazione. Ciascun Responsabile all'atto dell'assunzione dell'impegno di spesa dovrà accertarsi che i relativi pagamenti siano compatibili con gli stanziamenti di bilancio e con i vincoli di finanza pubblica.**

Non sono più ammessi impegni impropri: tutte le entrate vincolate o destinate per le quali al termine dell'esercizio non si è perfezionata l'obbligazione di spesa confluiscono nell'avanzo di amministrazione.

Le prenotazioni di impegno sono disposte in occasione dell'indizione delle procedure di gara e **a fine esercizio solo le gare indette e non concluse relative ai lavori pubblici possono dare luogo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato e non all'incremento dell'avanzo di amministrazione.**

Gli impegni imputati all'esercizio che a fine anno non sono esigibili non possono essere mantenuti a residuo e devono essere reimputati in occasione del riaccertamento ordinario dei residui.

Pertanto confluiscono a residuo passivo le somme impegnate, esigibili e non pagate al termine dell'esercizio. Gli impegni non esigibili vengono reimputati.

Col nuovo ordinamento sono ridotti anche i casi di impegni automatici, ossia di impegni assunti senza necessità di alcuna determinazione a seguito dell'approvazione del bilancio. La nuova formulazione dell'art. 182, comma 2, del TUEL, limita **gli impegni automatici** a:

- Trattamento economico tabellare dei dipendenti e relativi oneri riflessi;
- Rate di ammortamento di mutui e prestiti;
- Contratti di somministrazione (ossia contratti legati a prestazioni periodiche o continuative) in cui l'importo della prestazione sia definita da contratto. In caso contrario (ad esempio le utenze) è ammessa una mera prenotazione della spesa per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.

Non potranno più essere assunti impegni e data copertura finanziaria alla spesa in assenza dell'individuazione della scadenza del debito, sebbene solo determinabile in via presuntiva sulla base di un crono programma.

Lo strumento che consente di rinviare ad esercizi successivi le entrate accertate nell'esercizio e non utilizzate per dare copertura a spese impegnate sui bilanci futuri è il fondo pluriennale vincolato. Il **fondo pluriennale vincolato (FPV) è costituito da risorse accertate in un determinato esercizio, destinate al finanziamento di spese già impegnate ma esigibili in esercizi successivi.** Questo strumento garantisce la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario a cui sono imputati. Contabilmente il FPV è rinvenibile sia nella parte entrata del bilancio (si iscrive prima dell'avanzo di amministrazione) e rappresenta una fonte di finanziamento a copertura di impegni già assunti in precedenti esercizi. Nella parte spesa rappresenta un accantonamento di risorse accertate necessarie a finanziare impegni imputati su esercizi successivi e garantire il pareggio di bilancio. **In entrata ci sono due FF.PP.VV.: uno di parte corrente e uno di parte capitale; in spesa ci sono tanti FF.PP.VV. quanti i capitoli su cui è allocata la spesa.** Essi sono iscritti in parte spesa nella stessa missione e programma dello stanziamento di spesa a cui è riferito.

Nel caso di un'opera pubblica il cui costo ammonti a 1.000.000,00 di euro da spendersi in tre anni (es. 150 mila, 400 mila e 450 mila) gli impegni saranno registrati nell'anno N e imputati come segue:

FASE	ESERCIZIO	IMPORTO
Progettazione	N	150.000,00
1° e 2° SAL	N+1	400.000,00
3° SAL e stato finale	N+2	450.000,00

In assenza dell'obbligo di dare immediata copertura finanziaria alla spesa di 1.000.000,00 di euro, si potrebbe rinviare agli esercizi N+1 e N+2 il reperimento delle risorse necessarie con evidenti rischi di scoperture nella misura in cui, mentre l'obbligazione di pagamento è certa (essendoci un contratto di appalto) ma esigibile in atti futuri, le entrate non vengono individuate. Da qui l'obbligo di dare copertura finanziaria a tutti gli impegni di spesa assunti già nel momento in cui l'impegno viene preso, a prescindere dall'esercizio in cui questi vengono imputati. Fatta eccezione per i contributi provenienti da altre amministrazioni ovvero per entrate la cui disponibilità rientra nella piena discrezionalità dell'ente, tutte le entrate (nel nostro caso 1.000.000,00 di euro) devono essere esigibili nel primo esercizio e non negli anni successivi. Da questo nasce il FPV che 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 stata accertata l'entrata. Nell'esempio precedente supponendo che la somma di euro 1.000.000,00 derivasse da alienazioni e fosse destinato alla costruzione di una scuola avremmo le seguenti movimentazioni:

ESERCIZIO N

ENTRATA	IMPORTO	SPESA	IMPORTO
Alienazione	1.000.000,00	Scuola	150
		FPV per scuola	850

ESERCIZIO N + 1

ENTRATA	IMPORTO	SPESA	IMPORTO
FPV per scuola	850.000,00	Scuola	400.000,00
		FPV per scuola	450.000,00

ESERCIZIO N + 2

ENTRATA	IMPORTO	SPESA	IMPORTO
FPV per scuola	450.000,00	Scuola	450
		FPV per scuola	0

Dall'esempio si evince che nel primo esercizio si accertano 1.000.000,00 e si imputano in spesa solo 150.000,00. La differenza, 850.000,00, rappresenta un surplus di entrata che non può confluire in avanza, ma essendo già "speso" a valere sugli esercizi futuri, deve essere messo da parte, accantonato come future risorse a copertura di impegni già assunti.

In corso di esercizio il FPV deve essere costituito solamente con riferimento

a:

- Tutte le **spese di investimento**;
- Le **spese correnti finanziate da entrate aventi destinazione vincolata ivi compreso il salario accessorio del personale** connesso alla produttività e merito. Sui capitoli intestati ai fondi è vietato assumere impegni di spesa ed effettuare pagamenti. Qualora necessario, nel corso della gestione il responsabile del servizio finanziario può apportare con propria determinazione variazioni al FPV e agli stanziamenti correlati sia in termini di competenza che di cassa, conseguenti alle modifiche del cronoprogramma della spesa.

In sede di riaccertamento il FPV si può costituire:

- Con il **riaccertamento straordinario** dei residui da effettuarsi una volta sola al momento del passaggio dal vecchio al nuovo ordinamento, alla data del 1° gennaio 2015;
- A regime, in **sede di riaccertamento dei residui**, che precede l'approvazione del rendiconto.
Le variazioni al FPV in sede di rendiconto sono effettuate con deliberazione dell'organo esecutivo che approva il riaccertamento ordinario dei residui.

Per le altre spese correnti l'imputazione all'esercizio in cui questa viene a scadenza implica che la copertura venga garantita con entrate che saranno esigibili nel medesimo esercizio. Tale principio incontra numerose deroghe per cui:

- Per la retribuzione tabellare, indennità di comparto, PO, e altre indennità accessorie continuative a favore del personale dipendente, l'impegno è automatico con imputazione all'esercizio di riferimento;
- Oneri per i rinnovi contrattuali: l'impegno è assunto nell'anno di stipula del CCNL anche per gli arretrati (negli anni precedenti occorrerebbe accantonare gli oneri) con imputazione all'esercizio di pagamento;
- Trattamento accessorio premiante: l'impegno è assunto al momento dello stipula del CCDI o accordo annuale con imputazione all'esercizio in cui vengono liquidate tramite il FPV;
- Beni e servizi: l'impegno è assunto con la stipula del contratto di fornitura o prestazione con imputazione all'esercizio cui la prestazione viene completamente adempiuta, salve le eccezioni di legge. Possono presentarsi i seguenti casi:
 - a) La consegna è avvenuta entro il 31.12 e la fattura arriva i primi di gennaio ed pagata entro i termini di legge: L'impegno è assunto nell'esercizio n e viene mantenuto a residuo e il pagamento è effettuato nell'esercizio n+1 in conto residui in quanto a dicembre l'obbligazione era esigibile;
 - b) La consegna è avvenuta entro il 31.12 ma alla data del riaccertamento non risulta effettuato ancora il pagamento. In questo caso l'impegno può essere mantenuto se la fattura perviene entro il 28 febbraio oppure se il responsabile dichiara che le prestazioni sono state regolarmente adempiute e la spesa è liquidabile;
 - c) La consegna è avvenuta solo parzialmente entro il 31.12: non essendo la prestazione completamente adempiuta alla fine dell'anno, l'impegno assunto nell'esercizio n deve essere reimputato sull'esercizio n+1 in occasione del riaccertamento dei residui mediante la costituzione del FPV;
 - d) La consegna avviene nell'anno successivo: occorre reimputare il residuo all'esercizio n+1 tramite il FPV;

- Somministrazioni periodiche o affitti: l'impegno è assunto con la stipula del contratto con imputazione agli esercizi n, n+1 e n+2.
- Aggio riscossione tributi: l'impegno è assunto nell'anno in cui viene accertata l'entrata, al netto del FCDE;
- Gettoni e indennità amministratori: la spesa è imputata all'esercizio cui la prestazione si riferisce anche se liquidata nell'anno successivo. Per l'indennità di fine mandato l'impegno è assunto alla scadenza del mandato, al momento della liquidazione in quanto solo in quel momento l'obbligazione diventa certa ed esigibile. E' consigliabile l'accantonamento delle somme a carico di ciascun esercizio;
- Trasferimenti correnti: l'impegno è assunto al momento dell'adozione dell'atto amministrativo di attribuzione con imputazione all'esercizio di scadenza del pagamento. Se nulla è indicato, all'esercizio di adozione dell'atto;
- Trasferimenti in conto interessi o contributi pluriennali ricorrenti: l'impegno è assunto al momento dell'atto amministrativo di attribuzione con imputazione agli esercizi considerati nel bilancio;
- Utilizzo beni di terzi: l'impegno è assunto alla stipula del contratto con imputazione agli esercizi di scadenza del pagamento;
- Interessi passivi: l'impegno è assunto con imputazione agli esercizi di scadenza del pagamento;
- Rimborso prestiti: le spese per il rimborso della quota capitale sono imputate agli esercizi in cui viene a scadere l'obbligazione sulla base del piano di ammortamento;
- Incarichi a legali: l'impegno è assunto con la stipula del disciplinare di incarico con imputazione all'esercizio in cui viene firmato il contratto. Qualora la spesa non diventi esigibile è reimputata all'esercizio o agli esercizi successivi attraverso il FPV. In occasione della prima applicazione dei nuovi principi è necessario effettuare la ricognizione del contenzioso pregresso al fine di accantonare le spese potenziali nel fondo rischi spese legali. Nel caso in cui il fondo rischi spese legali sia consistente, può essere spalmato tra i tre esercizi del bilancio. All'organo di revisione è demandato il compito di verificare la congruità degli stanziamenti;
- Sentenza non definitiva: non previsto. E' consigliabile accantonare le somme in apposito fondo rischi;
- Partite di giro: l'accertamento delle entrate e l'impegno delle spese vengono imputate all'esercizio in cui sorge l'obbligazione e non all'esercizio in cui la stessa viene a scadenza;
- Spese di investimento: l'impegno è assunto alla stipula del contratto con imputazione agli esercizi in cui la spesa è esigibile attraverso il meccanismo del FPV. La spesa è imputata secondo la previsione del crono programma dell'opera. **Il mero accertamento dell'entrata non è sufficiente per costituire il FPV in quanto occorre che la spesa risulti impegnata. Qualora manchi l'impegno l'entrata confluisce nell'avanzo di amministrazione di natura vincolata a seconda della tipologia di entrata.**

I principio della competenza potenziata ammette per le opere pubbliche la costituzione del FPV per l'intero ammontare del quadro economico anche in **assenza di impegni di spesa giuridicamente assunti**, al verificarsi delle seguenti ipotesi:

- a) Quando si è proceduto ad impegnare alcune voci del quadro economico di spesa, diverse dalle spese di progettazione, tale per cui risulti evidente la inequivocabile volontà dell'amministrazione di realizzare l'opera (es. importi per espropri, frazionamenti, ecc);

- b) In occasione dell'avvio delle procedure di affidamento dei lavori anche se non concluse entro il termine dell'esercizio (pubblicazione bando di gara, spedizione lettere di invito, affidamento diretto). Qualora la gara bandita prima della fine dell'esercizio non sia definitivamente aggiudicata entro l'esercizio successivo, le risorse accertate di cui al FPV si riferisce confluiscono in avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e con la riduzione del fondo di pari importo. Le economie derivanti da ribasso comportano la riduzione dello stanziamento del FPV che confluisce nell'avanzo a meno che non intervenga formale rideterminazione del quadro economico da parte dell'organo competente che incrementa le spese finanziandole con il ribasso.

Il principio della competenza potenziata si applica anche alle entrate comportando **l'obbligo di accertare tutte le entrate anche quelle di dubbia e difficile esazione e l'imputazione delle stesse all'esercizio in cui la relativa obbligazione diventa esigibile e quindi viene a scadenza.** Questo esige che le entrate non possono più essere accertate per cassa ossia al momento dell'incasso ma va adottato uno specifico atto di accertamento da parte del Responsabile competente da comunicare all'Ufficio ragioneria per la registrazione in contabilità (in appendice si fornisce uno schema di atto di accertamento – allegato A). In particolare:

- Per i tributi riscossi in autoliquidazione (IMU, TASI, ICP ecc): l'accertamento è per cassa. Gli incassi pervenuti entro la data di approvazione del rendiconto sono imputati all'esercizio precedente;
- Per gli accertamenti tributari, multe (anche di dubbia o difficile esigibilità): l'accertamento avviene quando l'atto è divenuto definitivo con imputazione all'esercizio di scadenza dell'atto con obbligo di istituire il Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE). In particolare, per le sanzioni per violazione al codice della strada notificate a far data dal 01.01.2015 l'accertamento avviene come segue:
 - A seguito della contestazione immediata del verbale, vengono accertate solo le sanzioni riscosse (criterio di cassa);
 - Con la notifica del verbale al trasgressore, viene accertato l'intero importo risultante dal verbale medesimo, in quanto tale atto costituisce il titolo giuridico del credito e ne determina l'esigibilità;
 - Decorsi i sessanta giorni dalla notifica del verbale in caso di mancato pagamento, vengono accertate le maggiori somme dovute a sanzioni, maggiorazioni, ecc.;
 - In occasione dell'avvio della riscossione coattiva tramite ruolo o ingiunzione non si effettua alcun accertamento, in quanto già accertato in precedenza. Le maggiori somme dovute a seguito dell'iscrizione a ruolo sono accertate per cassa;
 - In presenza di annullamenti di verbali è necessario aggiornare l'importo dell'accertamento originariamente assunto, secondo una tempistica stabilita dal regolamento di contabilità e comunque in sede di salvaguardia e di assestamento.
 - In caso di ricorso l'importo della sanzione è integralmente accantonato a FCDE.
- Per le entrate riscosse a mezzo ruolo o liste di carico: l'accertamento avviene al momento dell'emissione del ruolo con imputazione all'anno di emissione (a condizione che le rate scadano non oltre il 30 aprile) e con l'accantonamento al Fondo crediti dubbia esigibilità;
- Per le emissioni di ruoli coattivi (tributo o credito originario, sanzioni e interessi) si accertano per cassa ;

- Per i proventi da servizi pubblici: si accertano sulla base di idonea documentazione nell'anno in cui è reso il servizio, a prescindere dalla scadenza per il pagamento;
- Per gli interessi bancari: si accertano nell'esercizio in cui sono resi esigibili. Gli interessi del IV trimestre possono essere accertati nell'esercizio n+1 e imputati all'esercizio n;
- Interessi di mora: si accertano al momento dell'incasso;
- I fitti attivi, concessioni di beni patrimoniali: si accertano con idonea documentazione e si imputano secondo le scadenze;
- I proventi della gestione dei beni e concessioni pluriennali sono accertate nel momento in cui viene stipulato l'atto e imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile. Rientrano in questa categoria le entrate pluriennali come i proventi per le concessioni cimiteriali i quali, essendo entrate non ricorrenti, sono contabilizzate tra le entrate extratributarie e destinate al finanziamento degli investimenti;
- Permessi di costruire: si accertano al rilascio del permesso di costruire; Generalmente son versati in due quote: la prima con il rilascio del permesso e la seconda con l'avvio dei lavori. La prima quota è imputata all'anno del rilascio; la seconda quota è imputata all'esercizio nel quale è previsto l'incasso o alla scadenza del permesso;
- I contributi UE vanno accertati distintamente per la quota comunitaria e le quote di cofinanziamento nazionale. L'accertamento avviene in occasione dell'approvazione da parte della commissione europea del piano economico finanziario dell'opera e l'imputazione è fatta sugli esercizi in cui si prevede che la spesa sia liquidabile, secondo il crono programma del beneficiario.
- Cessione beni immobili: si accertano al rogito (non all'aggiudicazione definitiva) e si imputano all'anno del rogito se la scadenza per il pagamento è prevista entro l'anno o entro il 31.12 dell'anno successivo. Altrimenti anno in cui scade il pagamento;
- Altre cessioni di beni: si accertano al momento del passaggio di proprietà e si imputano all'esercizio in cui scade il pagamento;
- Canoni anticipati concessione diritti di superficie: si accertano al momento dell'adozione dell'atto amministrativo e si imputano all'esercizio in cui scade il pagamento;
- Mutuo: si accerta al momento di stipula del contratto e si imputa all'esercizio in cui la somma viene messa a disposizione dell'ente;
- Per i trasferimenti e contributi da altre PA, l'esigibilità coincide con l'esercizio in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno da parte dell'amministrazione concedente. Se l'atto amministrativo indica le scadenze del pagamento, il credito è imputato a tali esercizi.
- Nel caso di contributi a rendicontazione da parte di enti adottano il principio della competenza potenziata, l'entrata è imputata al medesimo esercizio su cui è imputata la spesa da parte dell'ente erogante; nel caso che il soggetto non adotti il principio della contabilità potenziata, l'entrata è imputata all'esercizio in cui l'ente beneficiario sostiene la spesa.

Le entrate rateizzate sono imputate:

- All'esercizio in cui nasce il credito, per tutte le rate che scadono nell'esercizio medesimo ed in quello successivo, sino al 31 dicembre;
- Agli esercizi in cui vengono a scadere le restanti rate in caso di rateizzazioni più lunghe che vengono a scadere oltre il 31.12 dell'esercizio n+1.
Nel caso di rateizzazioni gli interessi attivi devono essere contabilizzati a parte rispetto alle entrate a cui si riferiscono utilizzando l'apposita voce "altri interessi attivi diversi".

Appare opportuno evidenziare che in sede di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, si procederà a determinare il **fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)**, accantonando una quota del risultato di amministrazione. Il FCDE rappresenta un accantonamento di risorse volto a fronteggiare il rischio dell'effettivo realizzo dei crediti ed a limitare la spesa finanziata con crediti di dubbia esigibilità. Il FCDE si compone di due parti:

1. riferibile ai residui attivi: tale quota viene rideterminata a seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi.
2. relativa alla parte di competenza: tale quota viene calcolata determinando la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi. Occorre pertanto, in occasione della predisposizione del bilancio:
 - individuare le tipologie di entrata stanziata nel preventivo che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione;
 - calcolare per ciascuna entrata di dubbia e difficile esazione la media tra gli incassi e accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

Il FCDE nel primo anno di inserimento nel bilancio di previsione può causare un forte impatto sugli equilibri di parte corrente in quanto il FCDE va finanziato all'interno della spesa corrente salvo il caso in cui l'ente valuti necessario stanziare il fondo anche per le entrate in conto capitale. Le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale disavanzo saranno definiti con DPCM o con DM del MEF. Nei primi due anni di avvio della nuova contabilità è concessa la possibilità di iscrivere un fondo ridotto rispetto a quello previsto dai principi contabili (50% il primo anno, 75% per il secondo anno e il 100% per il terzo). Il fondo va rivisto in corso di esercizio, almeno in sede di assestamento, al fine di verificare la congruità dello stanziamento. Qualora si rendesse necessario modificare lo stanziamento, questo andrà fatto con apposita delibera consiliare di variazione al bilancio. In sede di rendiconto, l'ente dovrà procedere a ricalcolare la dotazione del FCDE a seguito del riaccertamento ordinario dei residui. Le entrate di competenza dall'anno 2015 in poi dovranno essere accertate interamente e dovrà essere determinato il FCDE sulla base di dati extra-contabili, confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi registrati nei medesimi esercizi. Per le entrate che si incasseranno dall'anno 2015 in poi, riferibili ad esercizi precedenti e mai accertate (in quanto si adottava il metodo di accertamento per cassa) continueranno ad essere accertate per cassa sino al loro esaurimento.

Il FCDE, come tutti gli accantonamenti contabili, non dà luogo a impegni di spesa e a fine esercizio confluisce nel risultato di amministrazione. Esso rappresenta una spesa da inserire nel titolo I, da finanziarsi con entrate corrente ed è l'indicatore dell'inefficienza della riscossione. Esso non rientra nelle spese finali rilevanti ai fini del calcolo del saldo utile per il rispetto dell'obiettivo di patto.

Le profonde innovazioni introdotte da tali principi, sintetizzabili nella registrazione delle obbligazioni giuridiche al momento della loro nascita con l'imputazione delle stesse all'esercizio in cui vengono a scadenza, modificano i presupposti per l'accertamento dei residui attivi e passivi, e pertanto – nel primo esercizio di adozione della contabilità armonizzata - implicano la necessità di **un riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi determinati con le “vecchie regole”** facendo applicazione del nuovo principio contabile della competenza finanziaria c.d. potenziata. **Si tratta di una operazione obbligatoria alla quale l'ente deve provvedere “contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014” (ossia nella stessa giornata), con deliberazione della Giunta Municipale, previo parere dell'organo di revisione, il cui inadempimento è sanzionato con lo scioglimento del Consiglio comunale (art. 3,**

commi 7 e 8 del D. Lgs. 118/2011 novellato): in pratica, il riaccertamento è un'operazione con cui i residui attivi e passivi determinati al 31.12.2014 secondo le vecchie regole vengono ribaltati al 1° gennaio 2015 e rideterminati con le nuove regole scaturenti dall'applicazione del principio applicato della competenza finanziaria potenziata. Il riaccertamento straordinario costituisce un'operazione di adeguamento dello stock di residui attivi e passivi iscritti nel rendiconto dell'esercizio 2014 ai nuovi principi contabili effettuata alla data del 1 gennaio 2015 e dopo aver approvato il rendiconto del 2014. In questa circostanza può costituirsi il FPV qualora il totale dei residui passivi reimputati superi il totale dei residui attivi reimputati. Pertanto, fino a quando non viene approvato il riaccertamento straordinario non è possibile iscrivere nel bilancio di previsione 2015 il FPV in entrata, neppure in via presuntiva. Il riaccertamento straordinario comporta:

- Eliminazione di tutti i residui a cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate;
- Per le obbligazioni giuridicamente perfezionate, l'individuazione della relativa scadenza. Per quelle scadute al 31.12.2014 si manterrà il relativo residuo, per le altre si procederà alla cancellazione dall'elenco dei residui ai fini della reimputazione all'esercizio in cui si prevede la scadenza;
- La riclassificazione dei residui non imputati correttamente;
- L'eventuale costituzione del FPV a copertura dei residui passivi reimputati;
- La quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità per i residui attivi mantenuti a bilancio, da accantonare nel risultato di amministrazione;
- La rideterminazione del risultato di amministrazione e la sua suddivisione tra quote accantonate, quote vincolate, quote destinate e quote libere;
- La variazione al bilancio di previsione 2015 ovvero all'esercizio provvisorio, funzionale ad accogliere le reimputazioni;
- Il reimpegno ed il riaccertamento delle spese e delle entrate sugli esercizi in cui queste sono esigibili.

Da tali operazioni potrebbe derivare un disavanzo tecnico ovvero quel disavanzo che scaturisce con le nuove regole contabili per aver speso anticipatamente entrate la cui esigibilità è rinviata ad esercizi futuri.

In caso di errori in sede di riaccertamento straordinario non è possibile adottare successive deliberazioni rettificative.

Nelle more del riaccertamento è vietato l'utilizzo di avanzo di amministrazione 2014 libero.

Riassumendo, si dovrà procedere a:

- Riaccertamento ordinario dei residui al fine dell'approvazione del rendiconto 2014 con le vecchie regole;
- Ricognizione straordinaria dei residui e riclassificazione degli stessi;
- Determinazione del FPV al 1° gennaio 2015 e agli esercizi successivi;
- Rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 e quantificazione dell'accantonamento al fondo crediti dubbia esigibilità;
- Delibera di giunta, previo parere del revisore, e da portare alla conoscenza del consiglio, da effettuarsi:
 - a) Se il bilancio è già approvato con riferimento al bilancio in corso;
 - b) Se il bilancio non è approvato con riferimento all'esercizio provvisorio.

La delibera di Giunta approva gli esiti del riaccertamento, apporta la variazione di bilancio e dispone il riaccertamento ed il reimpegno dei residui cancellati in quanto non esigibili, demandando al Consiglio la decisione in ordine al finanziamento del disavanzo tecnico o all'impiego dell'avanzo tecnico.

Pur avendo scopi diversi è consigliabile effettuare in contemporanea le operazioni di riaccertamento ordinario e straordinario.

Ciascun Responsabile, in relazione ai residui attivi di competenza, dovrà:

- Verificare la sussistenza del titolo giuridico sottostante; ;
- Verificare l'esigibilità dei crediti assistiti da obbligazioni giuridicamente perfezionate;
- Individuare la scadenza;
- Determinare il rischio di inesigibilità dei crediti ai fine dell'accantonamento al FCDE.

I residui attivi possono essere eliminati soltanto dopo che siano stati esperiti tutti gli atti per ottenerne la riscossione (comprese le azioni cautelari e/o esecutive). Occorre inoltre effettuare la ricognizione straordinaria di tutti quei crediti ancora esistenti **che non risultano iscritti tra i residui attivi in quanto sono stati cancellati per dubbia esigibilità oppure l'ente procedeva alla registrazione dell'accertamento per cassa.**

Come per i residui attivi, anche per i residui passivi, ciascun Responsabile per quanto di competenza, dovrà:

- Verificare la sussistenza del titolo giuridico sottostante;
- Verificare l'esigibilità dei debiti assistiti da obbligazioni giuridicamente perfezionate;
- Individuare la scadenza;
- Individuare correttamente gli eventuali vincoli sottostanti.

In particolare, alla data del 01.01.2015 dovranno essere cancellati i seguenti impegni cui non corrisponde un obbligazione giuridicamente perfezionata:

PARTE CORRENTE

- a) Prenotazioni per gare di servizi e forniture per le quali è stato pubblicato il bando ma non aggiudicate alla data del 31.12.2014;
- b) Spese da corrispondere a terzi correlate ad entrate vincolate;
- c) Spese assunte con l'approvazione del bilancio di previsione (impegni automatici) e non sorrette da obbligazioni giuridiche perfezionate (es. fitti passivi, premi assicurativi, ecc.)
- d) Impegni impropri per spese finanziata con proventi dal codice della strada;
- e) Indennità di fine mandato del sindaco;
- f) Residui di stanziamento;
- g) Economie di spesa;
- h) Impegni doppi o errati;
- i) Debiti prescritti.

PARTE INVESTIMENTI

- a) Spese finanziate da contratti di indebitamento
- b) Impegni correlati a trasferimenti o altre entrate vincolate
- c) Spese finanziate con la riscossione di crediti
- d) Opere finanziate con alienazioni patrimoniali
- e) Spese finanziate con entrate proprie accertate (avanzo di parte corrente, concessioni ad edificare, avanzo di amministrazione, proventi codice della strada, ecc.)
- f) Residui di stanziamento
- g) Economie di spesa
- h) Impegni doppi o errati
- i) Debiti prescritti

Devono essere eliminati anche gli impegni assunti per opere pubbliche per le quali a fine 2014 è stata avviata la procedura per l'affidamento dei lavori, ma non conclusa. La prenotazione, al pari delle altre prenotazioni, con il nuovo ordinamento decade in quanto

non correlata ad un'obbligazione perfezionata. Tuttavia le risorse correlate non confluiscono in avanzo bensì vanno ad alimentare il FPV che si costituirà al 1° gennaio 2015 con il riaccertamento.

Nel periodo che intercorre tra la data giuridica del riaccertamento (1° gennaio 2015) e quella dell'approvazione formale dell'atto e della conseguente variazione di bilancio (30 aprile 2015) possono essere apportate delle modifiche allo status giuridico dei residui che devono essere valutata ai fini dell'adozione di una corretta procedura. Infatti, può accadere che il residuo:

- a) Venga pagato/incassato in tale periodo, sebbene al 1° gennaio non fosse esigibile: in questo caso il principio contabile prevede che non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario. Ciò non vale per il pagamento del salario accessorio per la parte relativa alla produttività e al merito relativo al 2014 che non può essere pagato a residuo ma deve essere pagato in conto competenza dell'esercizio 2015. Se il pagamento del salario accessorio avviene prima del riaccertamento straordinario, con il quale si trasferisce all'anno 2015 l'impegno originariamente assunto sul 2014, il pagamento avverrà utilizzando l'impegno assunto sul 2015 per il pagamento del salario accessorio del 2015. Successivamente all'approvazione del riaccertamento l'impegno reimputato dovrà essere cancellato per evitare duplicazione della spesa.
- b) Che al 31 dicembre 2014 rappresentava un impegno improprio, sia stato successivamente perfezionato con atto amministrativo o con contratto: il principio contabile non stabilisce alcuna regola. Si potrebbe operare in una delle due seguenti modalità:
 1. La prima è che il residuo non venga cancellato definitivamente ma venga trattato alla stregua di tutti i residui passivi non esigibili al 1° gennaio e quindi reimputato all'esercizio di scadenza dell'obbligazione con conseguente costituzione del FPV;
 2. La seconda, più complessa ma più rispondente ai principi contabili, prevede la cancellazione definitiva del residuo passivo al 1° gennaio 2015 in quanto non collegato ad obbligazione giuridicamente perfezionata. Tale residuo confluirà nella quota di avanzo di amministrazione accantonato che potrà essere utilizzata per le finalità proprie e con le modalità previste per l'utilizzo delle quote accantonate del risultato di amministrazione.

La prima ipotesi non penalizza il patto di stabilità. Il FPV iscritto in entrata a copertura dei residui reimputati, infatti, costituisce una voce di entrata utile ai fini del rispetto del saldo obiettivo, mentre non così per l'avanzo che si genererebbe in caso di cancellazione del residuo che dovrebbe essere applicato nel 2015 a copertura dell'obbligo assunto.

Le cancellazioni di residui attivi e passivi influenzano il risultato di amministrazione 2014, mentre le spese reimpegnate e le entrate riaccertate negli esercizi successivi hanno delle ricadute temporanee sia sul risultato 2014 che sugli equilibri dei futuri bilanci. Due i macro scenari possibili:

1. Il saldo tra totale delle spese e delle entrate reimputati al 1° gennaio 2015 è positivo: in questo caso si costituisce il FPV. Il FPV è una fonte positiva in quanto rappresenta un accantonamento di risorse non disponibili per nuove spese in quanto già vincolate alla copertura di impegni assunti e scadenti in anni successivi;
2. Il saldo tra totale delle spese e delle entrate reimputati è negativo al 1° gennaio 2015: in questo caso si genera disavanzo tecnico derivante dal fatto che sono state

assunte spese utilizzando entrate che non sono prontamente esigibili ma che devono essere accertate negli esercizi successivi. Il disavanzo tecnico potrà essere finanziato con avanzo di amministrazione, o in mancanza di avanzo, con le maggiori entrate riaccertate in futuro rispetto alle spese.

Si evidenzia che con il riaccertamento andranno quantificati tanti saldi quante sono le gestioni interessate dai residui (gestione corrente, gestione in conto capitale e gestione indebitamento) e non è possibile finanziare disavanzi di parte capitale con avanzi di parte corrente pena la violazione dei vincoli di destinazione delle entrate.

E' bene ribadire che il principio della competenza potenziata non è incompatibile con il concetto di residuo. Ciò che cambia è la natura dei residui in quanto dal 2015 in poi **i residui devono corrispondere a obbligazioni perfezionate, scadute nell'esercizio e non pagate o non incassate**. Prima dell'approvazione del rendiconto sarà effettuato il riaccertamento ordinario dei residui al fine di verificare quali impegni siano da considerare residui e quali impegni siano da trasferire all'esercizio successivo attraverso lo spostamento all'esercizio in cui è esigibile (è reimputato) attraverso il meccanismo del FPV. Attraverso il FPV l'impegno è spostato ai successivi esercizi senza produrre effetti sugli equilibri di bilancio. L'ammontare dei fondi vincolati costituiti a fine esercizio incide sulla determinazione del risultato di amministrazione riducendone la disponibilità.

Il riaccertamento ordinario dei residui è approvato con deliberazione della giunta prima dell'approvazione del rendiconto, previa acquisizione del parere del revisore. Nelle more dell'approvazione del riaccertamento ordinario dei residui non è possibile pagare o incassare somme su residui non scaduti al 31 dicembre dell'anno precedente. Qualora sia necessario pagare o incassare la somma prima del riaccertamento ordinario, è possibile dare corso a riaccertamenti parziali dei residui mediante determinazione del responsabile del servizio finanziario acquisito il parere del revisore.

Un'ulteriore riflessione merita di essere effettuata sul tema del debito, connesso a quella della liquidità. Il potenziamento del principio generale della competenza finanziaria costituisce, in realtà, una soluzione di compromesso rispetto all'esigenza di fare un bilancio solo per cassa, al fine di risolvere il problema del debito; l'introduzione del concetto di esigibilità cui viene legata l'imputazione delle obbligazioni, dal lato dell'entrata comporta che le risorse spendibili (cioè utilizzabili per dare copertura alle spese, in un quadro di complessivo equilibrio tendenziale di bilancio) sono solo quelle effettivamente disponibili. In tale ottica, uno strumento di tutela e salvaguardia dell'equilibrio di bilancio è costituito dal fondo crediti di dubbia esigibilità, una sorta di fondo rischi che ci tutela dal mettere a disposizione risorse non effettivamente disponibili. Il principio contabile (punto 3.3 del principio 4.1) dispone che le entrate, anche di dubbia e difficile esazione, siano accertate per intero e che in corrispondenza di esse si stanzi in bilancio, dal lato spesa, con apposito accantonamento un fondo crediti di dubbia esigibilità, la cui quantificazione è demandata all'applicazione di uno di tre metodi di calcolo (a scelta dell'amministrazione), il cui comune denominatore è costituito dalla capacità storica di riscossione della relativa entrata: maggiore è la capacità di riscossione del comune, rilevata dalla contabilità del precedente quinquennio di riferimento, minore sarà la dotazione dell'accantonamento. Il fondo, in pratica, riduce la capacità di spesa dell'ente e sebbene non oggetto di atto di impegno, confluisce alla fine dell'esercizio nelle quote accantonate dell'avanzo di amministrazione.

E', dunque, evidente la necessità di avviare un attento studio del principio della

competenza finanziaria potenziata da parte di tutti i Responsabili di settore, anche al fine di organizzare l'attività del riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, da portare avanti in parallelo al riaccertamento ordinario ai fini del rendiconto 2014 che, si ripete, deve essere fatto secondo le previgenti regole e la previgente modulistica ufficiale. Orbene, si ribadisce che il riaccertamento straordinario dei residui implica che per ciascun residuo (attivo o passivo) il responsabile di servizio competente indichi chiaramente:

- a) se il residuo deve essere definitivamente cancellato in quanto esso non corrisponde ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, essendo generato da impegno automatico (art. 183, comma 5 Tuel) o da accantonamento, ed indicando la natura della fonte di copertura (vincolo da legge, da trasferimento, da debito, o vincolo indicato dall'ente: es. spesa finanziata con destinazione di avanzo libero, ma non oggetto di obbligazione giuridica); particolare attenzione deve essere prestata ai residui passivi da cancellare che derivano da quadri economici di spese di investimento che consentono la formazione del fondo pluriennale vincolato;
- b) se il residuo deve essere (non definitivamente) cancellato in quanto sebbene riferibile ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, essa viene a scadenza in un esercizio successivo; in tal caso deve essere indicato l'anno della esigibilità dell'obbligazione ai fini della relativa reimputazione; tali residui sono da classificare come "da reimputare all'esercizio ...".

Risulta, pertanto, necessario avviare immediatamente il lavoro di ricognizione dei residui esistenti nell'ultimo rendiconto approvato (esercizio 2013), compilando per ciascun residuo attivo e passivo una scheda che deve contenere le indicazioni sopra sintetizzate.

Particolare attenzione deve essere dedicata alle somme per il salario accessorio, in quanto il principio contabile al punto 5.2 detta specifiche regole per l'imputazione dell'impegno e disciplina analiticamente le prassi applicative da adottare nel primo esercizio di applicazione del principio della competenza potenziata, e delle operazioni da effettuare in sede di riaccertamento straordinario dei residui. Su tale delicata fattispecie, si raccomanda una puntuale attenzione da parte dell'ufficio personale.

Particolare attenzione deve essere dedicata in questa delicata fase di passaggio al nuovo sistema, alla **esatta determinazione dei fondi vincolati**. L'attuale sistema contabile non consente di rilevare dalla lettura dei documenti finanziari l'eventuale utilizzo di somme vincolate per fronte a spese correnti; al fine di evitare distorsioni, abusi e violazioni dei limiti massimi di utilizzo previsti dagli artt. 195 e 222 del Tuel, la Corte dei Conti e i Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica hanno raccomandato l'adozione di strumenti informativi supplementari che consentano il monitoraggio della cassa vincolata. In base al punto 10.2 del principio contabile della competenza finanziaria potenziata, "*l'utilizzo di incassi vincolati per il pagamento di spese correnti non vincolate determina la formazione di carte contabili di entrata e di spesa, che il tesoriere trasmette a SIOPE utilizzando gli appositi codici provvisori*". Di conseguenza, sulla base della comunicazione da parte del tesoriere dei sospesi in attesa di regolarizzazione, l'ente deve emettere, a cadenza almeno mensile, un ordine di pagamento (impegnando la spesa) per regolarizzare il sospeso di importo pari agli incassi vincolati utilizzati per pagare spese correnti, ed una corrispondente reversale di incasso di pari importo; e tali operazioni andranno imputate alle partite di giro. Pertanto, la contabilità finanziaria consentirà di evidenziare l'utilizzo di entrate a specifica destinazione ex art. 195 del Tuel, monitorando così il rispetto dei limiti di legge. Il reintegro dei fondi vincolati avviene giornalmente utilizzando le risorse libere; e anche tali operazioni sono tracciate mediante "carte contabili" in attesa di regolarizzazione e successivi impegni e ordini di pagamento e corrispondenti reversali di incasso da parte

del comune. L'avvio di tale nuovo sistema presuppone che l'ente faccia chiarezza della dotazione delle risorse vincolate giacenti in tesoreria. A tal fine, in base al punto 10.6 del citato principio contabile *"all'avvio dell'esercizio 2015 gli enti locali comunicano formalmente al proprio tesoriere l'importo degli incassi vincolati alla data del 31.12.2014"*; il principio dispone che l'importo della cassa vincolata **"è definito con determinazione del responsabile del servizio finanziario, per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente alla data del 31.12.2014, determinato, dalla differenza tra i residui tecnici al 31.12.2014 e i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data"**.

Da quanto si qui esposto si comprende che l'attuazione del nuovo sistema implica un adeguamento organizzativo e culturale che non può non coinvolgere l'intera struttura burocratica dell'ente, perché si tratta di riprogettare il sistema organizzativo e i flussi documentali della gestione, affinché i responsabili di servizio che provvedono all'accertamento delle entrate e all'impegno delle spese rispettino i novellati **articoli 179 e 183 del Tuel** corretto ed integrato, e collaborino fattivamente all'operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi nel rispetto delle direttive e delle istruzioni che il Responsabile del servizio finanziario avrà cura di diramare.

Nel confidare in un corretto adempimento, si segnala che sul sito del MEF nella sezione *arconet* sono contenuti materiali interessanti per il passaggio alla contabilità armonizzata. Si raccomanda inoltre di procedere con la nuova classificazione delle voci di entrata e di spesa per missioni e programmi, in vista dell'adozione del piano integrato dei conti, operando lo spacchettamento dei capitoli attualmente utilizzati, in quanto non potrà operare il principio della prevalenza la cui adozione è vietata dall'art. 7 del d. lgs. 118/2011, nel rispetto delle indicazioni che il Responsabile dell'Area finanziaria ha impartito nelle scorse settimane.

Copia della presente sarà pubblicato sul sito web del Comune di Ussana nella sezione dedicata all'AMMINISTRAZIONE TRASPARENTE – atti generali.

Il Segretario generale
Dott.ssa Antonella Marcello

Allegato A
SCHEMA DETERMINAZIONE DI ACCERTAMENTO DI ENTRATA

OGGETTO: Accertamento entrata relativa a -----

IL RESPONSABILE DEL SETTORE -----

Premesso che:

- con deliberazione del Consiglio comunale n. --- del --- , e successive modificazioni e integrazioni, è stato approvato il bilancio di previsione finanziario ---/---;
- con deliberazione della Giunta comunale n. --- del --- e successive modificazioni e integrazioni, è stato approvato il Piano esecutivo di gestione per il triennio ---/---;

Rilevato che con atto/deliberazione/contratto/convenzione n.--- in data --- si è proceduto a ----- e che pertanto il comune è titolare di un credito di euro ----- nei confronti di ---- con scadenza ----;

Vista la documentazione attestante il diritto di credito che si allega al presente provvedimento quale parti integrante e sostanziale e in particolare:

- 1) ---
- 2) ---

Dato atto che l'entrata ha natura vincolata essendo destinata a spese di ----- in base alla legge n. ----- (ovvero in base -----);

Dato atto che il credito è di dubbia esigibilità in quanto -----;

Ritenuto di provvedere ad assumere il conseguente accertamento di entrata a valere sul cap/art. ----- denominato ----- del bilancio di previsione ----- esercizio/i-----;

Visti:

- il D. LGS. 267/2000;
- il D. Lgs. 118/2011 e in particolare il principio contabile n. 4/2;
- il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi;
- il regolamento di contabilità;

DETERMINA

Per i motivi indicati in premessa e che qui si intendono integralmente riportati, Di accertare, ai sensi dell'art. 179 del D. Lgs. 18.08.2000, n. 267, le somme di seguito indicate:

esercizio finanziario				
Cap/Art.		descrizione		
SIOPE	PdC finanziario		Compet. Econ.	
CIG		CUP		
debitore				
Causale				
vincoli				
Acc. N.	importo		scadenza	

Di accertare, ai fini del controllo preventivo di regolarità amministrativa-contabile di cui all'art. 147-bis, comma 1, del D. Lgs. 267/2000, la regolarità tecnica del presente provvedimento in ordine alla regolarità, legittimità e correttezza dell'azione amministrativa, il cui parere favorevole è reso unitamente alla sottoscrizione del presente provvedimento da parte del responsabile del servizio;

Di dare atto che il presente provvedimento non è rilevante ai fini dell'amministrazione trasparente di cui al D. Lgs. 33/2013;

Di rendere noto che ai sensi dell'art. 3 della legge 214/1990 il responsabile del procedimento è -----;

Di trasmettere il presente provvedimento:

- all'ufficio segreteria per la pubblicazione all'albo pretorio on line per la durata di 15 giorni consecutivi;
- all'ufficio ragioneria per il controllo contabile e per le registrazioni di competenza.

IL RESPONSABILE DEL SETTORE

Allegato B
 SCHEMA DETERMINAZIONE DI IMPEGNO DI SPESA PER ACQUISIZIONE DI
 BENE/SERVIZIO

OGGETTO: Acquisizione di bene/servizio inerente -----
 Assunzione impegno di spesa

IL RESPONSABILE DEL SETTORE -----

Premesso che:

- con deliberazione del Consiglio comunale n. --- del --- , e successive modificazioni e integrazioni, è stato approvato il bilancio di previsione finanziario ---/---;
- con deliberazione della Giunta comunale n. --- del --- e successive modificazioni e integrazioni, è stato approvato il Piano esecutivo di gestione per il triennio ---/---;

Tenuto conto che si rende necessario procedere all'acquisizione del bene/servizio -----
 -----;

Ritenuto di provvedere in merito e di assumere il conseguente impegno di spesa a carico del bilancio ----- in funzione della scadenza dell'obbligazione, secondo le regole contenute nel principio contabile delle contabilità finanziaria potenziata;

Visti:

- il D. Lgs. 267/2000;
- il D. Lgs. 118/2011;
- il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi;
- il regolamento di contabilità;

DETERMINA

Per i motivi indicati in premessa e che qui si intendono integralmente riportati,

Di acquisire -----

Di impegnare, ai sensi dell'art. 183, comma 1, del D. Lgs. 18.08.2000, n. 267, e del principio applicato della contabilità finanziaria, le somme di seguito indicate:

esercizio finanziario							
missione		programma		titolo		macroaggregato	
Cap/Art.				descrizione			
SIOPE		CIG		CUP.			
creditore							
Causale							
Modalità di finanziamento							
Imp/prenotaz		importo		scadenza			

esercizio finanziario							
missione		programma		titolo		macroaggregato	
Cap/Art.				descrizione			
SIOPE		CIG		CUP.			
creditore							
Causale							

Modalità di finanziamento			
Imp/prenotaz		importo	

Di imputare la complessiva spesa di euro ----- in relazione alla esigibilità dell'obbligazione, come segue:

esercizio	PdC finanziario	Cap/art	Importo	Num.	Copertura economica

Di accertare, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 9 del D.L. 78/2009 (conv. in legge 102/2009) che il seguente programma dei pagamenti è compatibile con gli stanziamenti di bilancio e con i vincoli di finanza pubblica:

Descrizione	Emissione fattura	Scadenza pagamento	importo

Di accertare, ai fini del controllo preventivo di regolarità amministrativa-contabile di cui all'art. 147-bis, comma 1, del D. Lgs. 267/2000, la regolarità tecnica del presente provvedimento in ordine alla regolarità, legittimità e correttezza dell'azione amministrativa, il cui parere favorevole è reso unitamente alla sottoscrizione del presente provvedimento da parte del responsabile del servizio;

Di dare atto che il presente provvedimento è/non è rilevante ai fini dell'amministrazione trasparente di cui al D. Lgs. 33/2013;

Di rendere noto che ai sensi dell'art. 3 della legge 214/1990 il responsabile del procedimento è -----;

Di trasmettere il presente provvedimento:

- all'ufficio segreteria per la pubblicazione all'albo pretorio on line per la durata di 15 giorni consecutivi;
- all'ufficio ragioneria per il controllo contabile e per il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

IL RESPONSABILE DEL SETTORE