



IL NUOVO BILANCIO DEI COMUNI
ISTRUZIONI PER L'USO

Il Manuale è stato curato dalla Direzione Scientifica dell'IFEL

Curatore dell'opera: Silvia Scozzese (Direttore Scientifico, IFEL)

L'opera è stata realizzata dal seguente gruppo di lavoro:

Alessandro Beltrami, Patrizia Ruffini, Giovanna De Luca Picione

A cura di
Direzione Scientifica IFEL

IL DOSSIER È STATO CHIUSO IN DATA 15 MARZO 2012

Sommario

1. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi.....	4
2. La struttura del bilancio «armonizzato»	7
2.1. Il bilancio «armonizzato».....	7
2.2. La classificazione delle entrate.....	9
2.3. La classificazione delle spese	12
2.4. I valori rappresentati nel bilancio di previsione.....	30
2.5. Le variazioni al bilancio	30
3. Le modalità applicative dell'armonizzazione dei bilanci.....	32
3.1. Il nuovo principio generale della competenza finanziaria.....	33
3.2. Il principio applicato per la contabilità finanziaria.....	35
3.3. Il fondo pluriennale vincolato: la contabilizzazione nel periodo sperimentale	36
3.4. Il fondo svalutazione crediti.....	41
3.5. La contabilizzazione del debito	43
3.6. Le modifiche alla legislazione in tema di indebitamento.....	45
3.7. La registrazione dei fatti gestionali di natura corrente.....	49
3.8. Le anticipazioni di cassa e i servizi per conto terzi	52
APPENDICE	56
RIFERIMENTI NORMATIVI.....	74

1. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi

La riforma della contabilità statale e territoriale

Armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio è un'operazione improcrastinabile sia per le amministrazioni pubbliche centrali che per gli enti territoriali al fine di garantire il monitoraggio ed il controllo degli andamenti della finanza pubblica e consentire la raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio con quelli adottati in ambito europeo.

La delega per l'armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche diverse dagli enti territoriali che compongono il settore istituzionale delle pubbliche amministrazioni è contenuta nell'articolo 2, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 "Legge di contabilità e finanza pubblica" ed è stata attuata con il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

Le delega per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali è contenuta nell'articolo 2, comma 1 e 2, lettera h), della legge 5 maggio 2009, n. 42 "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione" ed è stata attuata con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Sono stati tracciati, dunque, due percorsi normativi autonomi ispirati però ai medesimi principi e criteri direttivi, la validità dell'intera operazione di armonizzazione, infatti, dipende in gran parte dal coordinamento tra la legge delega sul federalismo fiscale e la legge delega di contabilità e finanza pubblica.

Il decreto legislativo n. 118 del 2011

Il decreto legislativo n. 118 del 2011 definisce le modalità per l'attuazione dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali secondo i principi recati dal Titolo I.

In particolare, regole contabili uniformi, piano dei conti integrato e schemi di bilancio comuni sono gli strumenti individuati dal decreto per la realizzazione dell'operazione di armonizzazione. Tra le **regole contabili uniformi** particolare rilevanza assume tra gli altri il nuovo principio di competenza finanziaria secondo cui tutte le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono imputate all'esercizio nel quale vengono a scadenza. Il principio, nella sua nuova declinazione, determina una profonda innovazione nel sistema di bilancio, la coincidenza, infatti, tra la scadenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata e

l'esercizio finanziario in cui accertamento e impegno sono rilevati contabilmente garantisce l'avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale e rende possibile un'auspicabile ed incisiva riduzione dell'entità dei residui.

Altro strumento nuovo e rilevante ai fini dell'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali è il **Piano dei conti integrato** la cui funzione principale è quella di consentire il consolidamento dei conti pubblici attraverso comuni regole contabili e comuni rappresentazioni.

Il documento è utilizzato indistintamente da Regioni ed Enti locali ed è costituito dall'elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali al fine di garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali in termini di impatto finanziario ed economico nonché in termini di contabilità patrimoniale registrando le variazioni patrimoniali e il raccordo con i flussi finanziari che le hanno prodotte.

Per quel che riguarda infine i **nuovi schemi di bilancio** la riforma prevede di abbandonare gli attuali schemi adottati con il Decreto del Presidente della Repubblica n. 194 del 1996 in favore di una nuova classificazione basata su missioni e programmi coerente con la classificazione economica e funzionale individuata dai regolamenti comunitari (classificazione COFOG). Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti mentre i programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volti a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. I programmi costituiscono l'unità di voto del bilancio di previsione autorizzatorio e la realizzazione di essi, in analogia a quanto previsto per il bilancio statale, è attribuita ad un centro unico di responsabilità amministrativa.

Al fine di evitare un recepimento non omogeneo dei principi e della disciplina di armonizzazione da parte degli enti coinvolti, l'articolo 36 del decreto prevede l'avvio di una fase di sperimentazione, a decorrere dall'anno 2012, della durata di due esercizi finanziari.

Le finalità della sperimentazione consistono principalmente nel:

- analizzare gli effetti dell'introduzione del nuovo principio di competenza finanziaria;
- verificare l'effettiva rispondenza del nuovo sistema contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica;
- individuare eventuali criticità;
- consentire le modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia.

Ciò che rende la sperimentazione particolare è l'innovativo procedimento di adeguamento delle norme previste nel decreto attraverso:

1. la definizione di una disciplina provvisoria, oggetto di sperimentazione, contenuta nel DPCM 28 dicembre 2011;
2. la sperimentazione biennale della nuova disciplina, anche in deroga alle vigenti discipline contabili, da parte delle amministrazioni individuate;
3. la definizione della disciplina definitiva, in vigore dal 2014 per tutte le amministrazioni soggette al decreto, attraverso decreti legislativi integrativi e correttivi previsti dall'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009.

Con questo approccio cd. "dal basso" gli enti sperimentatori contribuiscono a scrivere la riforma in quanto hanno la possibilità di verificare, integrare e correggere le disposizioni previste dalla normativa in base alla propria esperienza di amministratori e alle risultanze ottenute dalla sperimentazione del nuovo sistema contabile e dei nuovi schemi di bilancio.

2. La struttura del bilancio «armonizzato»

«Armonizzare» vuol dire trovare un'armonia, una sintonia tra due o più cose. Mai come nella sfida della riforma della contabilità pubblica è opportuno e necessario lavorare a chiavi di lettura, analisi, note operative per sintonizzare (armonizzare) i diversi attori del cambiamento. Questo è l'obiettivo con cui si è cercato di analizzare le novità in tema di struttura del bilancio per i comuni che sperimentano.

Il capitolo si articola in due principali sezioni. La prima analizza le caratteristiche del nuovo schema di bilancio, soffermandosi sulla struttura delle entrate, delle spese e sui valori rappresentati nel preventivo; la seconda si sofferma sulle variazioni di bilancio.

È opportuno, prima di procedere, dare alcune definizioni terminologiche.

Con il termine «bilancio armonizzato» si fa riferimento al bilancio redatto utilizzando i nuovi schemi di bilancio, come definiti dall'articolo 9 del DCPM 28 dicembre 2011 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre 2011) nell'ambito della disciplina sull'armonizzazione. Mentre per «vecchio bilancio» si intende quello redatto secondo le norme antecedenti l'armonizzazione, che fanno riferimento ai modelli approvati con DPR 194 del 1996, secondo la struttura definita dal decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Sempre in ordine alle questioni terminologiche, il nuovo principio contabile applicato relativo alla contabilità finanziaria è denominato «principio della competenza finanziaria potenziato». Nella trattazione con il termine bilancio si farà riferimento esclusivamente al bilancio di natura finanziaria.

2.1. Il bilancio «armonizzato»

L'adozione di «schemi di bilancio» comuni alle amministrazioni pubbliche (articolo 11 del decreto legislativo n. 118 del 2011 in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi) rappresenta uno degli strumenti di armonizzazione contabile, insieme alla adozione di regole uniformi e al piano integrato dei conti¹.

Fra i principi base in tema di bilanci di previsione si ricorda che il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale (almeno su base triennale) mantengono il loro

¹ I comuni sperimentatori possono rinviare al 2013 l'attuazione delle disposizioni riguardanti il piano integrato dei conti, la contabilità economico-patrimoniale e il bilancio consolidato.

carattere autorizzatorio (articolo 10 del decreto legislativo n. 118 del 2011); inoltre è introdotto l'obbligo delle previsioni di cassa.

Durante la sperimentazione gli enti, con riferimento agli schemi di bilancio, devono redigere, in parallelo, sia il vecchio bilancio sia il bilancio armonizzato. Nel dettaglio gli enti:

- nel 2012 redigono il bilancio armonizzato che ha una funzione conoscitiva, mentre la funzione autorizzatoria resta sul vecchio bilancio;
- nel 2013 approveranno il bilancio armonizzato che avrà funzione autorizzatoria, mentre il vecchio bilancio conserverà solo una funzione conoscitiva.

Pertanto, nel primo anno di sperimentazione i Comuni presentano il bilancio armonizzato al Consiglio comunale e all'organo di revisione, unitamente al vecchio bilancio; ma solo quest'ultimo sarà oggetto di approvazione. Se gli enti hanno già approvato il bilancio 2012 (vecchi modelli), è possibile (solo per l'esercizio 2012) trasmettere successivamente il bilancio armonizzato al Consiglio, entro il termine fissato per l'approvazione dei bilanci di previsione (30 giugno 2012).

Gli obblighi del primo anno di sperimentazione abbracciano, oltre al bilancio armonizzato, il "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" da presentare entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione.

Il bilancio armonizzato per l'esercizio 2012, predisposto secondo lo schema individuato nell'allegato 7 al DPCM 28 dicembre 2011, deve essere completo degli allegati (con l'esclusione dell'allegato 7-d che prevede l'articolazione del bilancio secondo il piano dei conti). Esso è composto dei seguenti documenti obbligatori:

- il bilancio di previsione annuale, con i valori di competenza e di cassa, completo del riepilogo generale delle spese per missioni, del quadro generale riassuntivo e dei risultati differenziali;
- il bilancio di previsione pluriennale, completo del riepilogo generale delle spese per missioni, del quadro generale riassuntivo e dei risultati differenziali;
- il prospetto delle entrate di competenza pluriennali distinto per titoli, tipologie e categorie, con separata indicazione delle entrate non ricorrenti (allegato 7-a);
- il prospetto delle spese di competenza pluriennali per missioni, programmi e macroaggregati, per le spese correnti, le spese in conto capitale e le spese per incremento di attività finanziarie e per rimborso prestiti (allegato 7-b);

- il prospetto del risultato di amministrazione presunto (allegato 7-c);
- l'elenco dei programmi per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
- e, solo nel caso in cui l'ente sperimenta già dal 2012 anche il piano dei conti integrato, l'elenco delle previsioni annuali di competenza e di cassa secondo la struttura del piano dei conti (allegato 7-d).

In sostanza, la principale novità è la reintroduzione dell'obbligo di redazione del bilancio di cassa. I prospetti sopraelencati hanno una struttura obbligatoria ed uniforme per tutti gli enti.

2.2. La classificazione delle entrate

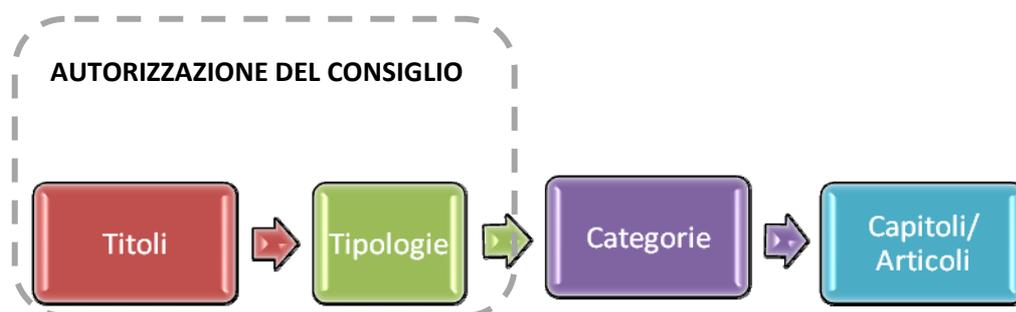
Nel bilancio di previsione annuale e pluriennale le entrate sono aggregate in titoli, tipologie e categorie:

- i **titoli** rappresentano la fonte di provenienza delle entrate;
- le **tipologie** individuano la natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte;
- le **categorie** dettagliano l'oggetto dell'entrata; nell'ambito di ciascuna categoria è data separata evidenza delle entrate non ricorrenti, eventualmente anche per quote.

Ai fini della gestione (peg) e rendicontazione le categorie possono essere ulteriormente articolate in capitoli e articoli.

L'unità elementare ai fini del voto sul bilancio è la tipologia.

Tabella 1 - La struttura delle entrate nel bilancio armonizzato



Relativamente al bilancio approvato dal consiglio, le differenze rispetto allo schema previsto dall'ordinamento previgente sono rappresentate nella figura che segue.

Tabella 2 – Unità di voto per le entrate: confronto fra bilancio armonizzato e vecchio bilancio

Bilancio armonizzato		Vecchio bilancio	
TITOLI	Fonte delle risorse finanziarie	TITOLI	Fonte delle risorse finanziarie
TIPOLOGIE	Natura delle entrate	CATEGORIE	Tipologia di entrata
		RISORSE	Specifico oggetto di entrata

La struttura del bilancio armonizzato evidenzia l'estensione a tutti i livelli delle amministrazioni pubbliche (statali, regionali e locali) del bilancio politico o decisionale e del bilancio gestionale; questa distinzione si vede meglio nella parte spesa.

I titoli delle entrate (e delle spese) prevedono l'inserimento di due nuove classi, rispetto alla formulazione del vecchio modello: le entrate (e le spese) da riduzioni di attività finanziarie e le anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere. Da un punto di vista tecnico tutti i titoli delle entrate sono definiti in corrispondenza del primo livello del piano dei conti (allegato 6 al DPCM 28 dicembre 2011).

Tabella 3 – Titoli delle entrate: confronto fra bilancio armonizzato e vecchio bilancio

Bilancio armonizzato	Vecchio bilancio
Titolo 1 Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Titolo 1 Entrate tributarie
Titolo 2 Trasferimenti correnti	Titolo 2 Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione
Titolo 3 Entrate extratributarie	Titolo 3 Entrate extratributarie
Titolo 4 Entrate in conto capitale	Titolo 4 Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti
Titolo 5 Entrate da riduzione di attività finanziarie	
Titolo 6 Accensione Prestiti	Titolo 5 Entrate derivanti da accensioni di prestiti

Titolo 7 Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	
Titolo 9 Entrate per conto terzi e partite di giro	Titolo 6 Entrate derivanti da accensioni di prestiti

Le tipologie, su cui si ripete si ferma la competenza del Consiglio, sono state individuate senza far valere un unico criterio di corrispondenza con l'articolazione del piano dei conti valido per tutti i titoli. Di conseguenza, per i primi due titoli di entrata (entrate tributarie e trasferimenti correnti) le tipologie corrispondono al terzo livello del piano dei conti e le categorie al quarto. Per tutti gli altri titoli, le tipologie corrispondono alle voci del secondo livello del piano dei conti e le categorie sono allineate alle voci del terzo livello.

Tabella 4 - Le entrate del bilancio armonizzato per titoli e tipologie

ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA E CONTRIBUTIVA	Tipologia 101: Tributi diretti
	Tipologia 102: Tributi indiretti
	Tipologia 105: Compartecipazioni di tributi
	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali
	Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma
TRASFERIMENTI CORRENTI	Tipologia 101: Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche
	Tipologia 102: Trasferimenti correnti da Famiglie
	Tipologia 103: Trasferimenti correnti da Imprese
	Tipologia 104: Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private
	Tipologia 105: Trasferimenti correnti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
ENTRATE EXTRATRIBUTARIE	Tipologia 100: Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni
	Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti
	Tipologia 300: Interessi attivi
	Tipologia 400: Altre entrate da redditi da capitale
	Tipologia 500: Rimborsi e altre entrate correnti
ENTRATE IN CONTO CAPITALE	Tipologia 100: Tributi in conto capitale
	Tipologia 200: Contributi agli investimenti
	Tipologia 300: Trasferimenti in conto capitale
	Tipologia 400: Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali

	Tipologia 500: Altre entrate in conto capitale
ENTRATE DA RIDUZIONE DI ATTIVITA' FINANZIARIE	Tipologia 100: Alienazione di attività finanziarie
	Tipologia 200: Riscossione di crediti
	Tipologia 300: Altre entrate per riduzione di attività finanziarie
ACCENSIONE PRESTITI	Tipologia 100: Emissione di titoli obbligazionari
	Tipologia 200: Accensione Prestiti a breve termine
	Tipologia 300: Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
	Tipologia 400: Altre forme di indebitamento
ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE	
ENTRATE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO	Tipologia 100: Entrate per partite di giro
	Tipologia 200: Entrate per conto terzi

2.3. La classificazione delle spese

Le spese sono classificate secondo criteri omogenei individuati dai regolamenti comunitari allo scopo di: assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti la destinazione delle risorse pubbliche, agevolare la "lettura", consentire pertanto la più ampia comparabilità dei dati di bilancio e permetterne l'aggregazione.

A tal fine, la parte Spesa del bilancio è articolata in missioni e programmi (articolo 12 del decreto legislativo 118 del 2011), dove:

- le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali a ciò destinate; esse sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
- i programmi esprimono gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni; il programma è raccordato con la classificazione economica e funzionale individuata dai regolamenti comunitari COFOG di secondo livello (gruppi) e nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e classificazione COFOG di secondo livello, vanno selezionate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzioni della spesa del programma a ciascuna di esse.

Nel bilancio di previsione armonizzato l'unità elementare di voto è il programma (non più l'intervento).

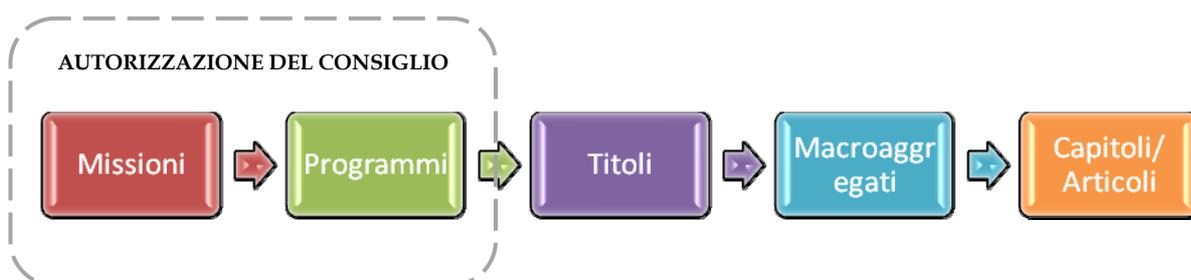
La realizzazione del programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa (articolo 14, comma 2, decreto legislativo 118 del 2011); ciò vuol dire che la responsabilizzazione inizia già con il bilancio politico.

Nel bilancio di previsione le spese per missioni e programmi sono distinte ulteriormente per titoli.

I titoli (dal primo al quarto) sono rappresentati anche per macroaggregati, secondo la natura economica della spesa, individuata sulla base del titolo giuridico.

Ai fini della gestione e rendicontazione i macroaggregati sono ripartiti in capitoli e articoli, approvati dai dirigenti/responsabile dei servizi finanziari.

Tabella 5 - La struttura delle spese nel bilancio armonizzato



Relativamente al bilancio approvato dal consiglio, le differenze rispetto allo schema previsto dall'ordinamento previgente sono rappresentate nella figura che segue.

Tabella 6 - Unità di voto per le spese: confronto fra bilancio armonizzato e vecchio bilancio

Bilancio armonizzato		Vecchio bilancio	
MISSIONI	Funzioni principali e obiettivi strategici	TITOLI	Principali aggregati economici
PROGRAMMI	Aggregati omogenei di attività	FUNZIONI	Tipologia di attività svolta
		SERVIZI	Singoli uffici chiamati a gestire le risorse finanziarie per conseguire gli obiettivi assegnati
		INTERVENTI	Natura economica

Bilancio armonizzato	Vecchio bilancio	
		dei fattori produttivi di ciascun servizio

2.3.1. Missioni e programmi

Al fine di garantire una corretta applicazione della nuova classificazione è stato predisposto il glossario delle Missioni al quale gli enti devono uniformarsi nell'attività di codifica delle spese. Con riferimento ai singoli programmi e all'abbinamento della relativa classificazione COFOG il gruppo di lavoro sulla sperimentazione nelle prossime settimane prenderà in esame e approverà il glossario dei programmi da utilizzare per il bilancio armonizzato 2012. Le modifiche e integrazioni all'attuale suddivisione saranno rinviate al bilancio armonizzato 2013.

Tabella 7 - Il glossario delle missioni

<p>Missione 1</p> <p>Servizi istituzionali e generali, di gestione e di controllo</p> <p>Comprende le spese di carattere generale destinate al funzionamento complessivo dell'ente, indivisibili in relazione a specifiche finalità di spesa e quindi non riconducibili a singoli programmi.</p> <p>In particolare sono ricomprese le spese per:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Amministrazione, funzionamento degli organi istituzionali e supporto agli organi esecutivi e legislativi; 2) Amministrazione e funzionamento dei servizi di programmazione economica in generale e delle attività per gli affari e i servizi finanziari e fiscali, per la gestione dei beni demaniali e del patrimonio. Comprende le spese per incremento di attività finanziarie non attribuibili in specifiche missioni; 3) Amministrazione e funzionamento dei servizi generali, dei servizi statistici e informativi, dei servizi connessi alla gestione delle elezioni, delle attività per lo sviluppo dell'ente in una ottica di governance e partenariato e per la comunicazione istituzionale; 4) Sviluppo e gestione delle politiche per il personale.

Missione 2**Giustizia**

Amministrazione, funzionamento per il supporto tecnico, amministrativo e gestionale per gli acquisti, i servizi e le manutenzioni di competenza locale necessari al funzionamento e mantenimento degli Uffici giudiziari cittadini e delle case circondariali.

Missione 3**Ordine pubblico e sicurezza**

Amministrazione e funzionamento delle attività collegate all'ordine pubblico e alla sicurezza a livello locale, alla polizia locale, commerciale e amministrativa.

Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche. Sono comprese anche le attività in forma di collaborazione con altre forze di polizia presenti sul territorio.

Missione 4**Istruzione e diritto allo studio**

Amministrazione, funzionamento ed erogazione di istruzione di qualunque ordine e grado per l'obbligo formativo e dei servizi connessi (quali assistenza scolastica, trasporto e refezione), ivi inclusi gli interventi per l'edilizia scolastica e l'edilizia residenziale per il diritto allo studio.

Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle politiche per l'istruzione.

Missione 5**Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali**

Amministrazione e funzionamento delle attività di tutela e sostegno, di ristrutturazione e manutenzione dei beni di interesse storico, artistico e culturale e del patrimonio archeologico e architettonico.

Amministrazione, funzionamento ed erogazione di servizi culturali e di sostegno alle strutture e alle attività culturali non finalizzate al turismo.

Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.

Missione 6**Politiche giovanili, sport e tempo libero**

Amministrazione e funzionamento di attività sportive, ricreative e per i giovani, incluse la fornitura di servizi sportivi e ricreativi, le misure di sostegno alle strutture per la pratica dello sport o per eventi sportivi e ricreativi e le misure di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.

Missione 7**Turismo**

Amministrazione e funzionamento delle attività e dei servizi relativi al turismo e per la promozione e lo sviluppo del turismo sul territorio, ivi incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.

Missione 8**Assetto del territorio ed edilizia abitativa**

Amministrazione, funzionamento e fornitura dei servizi e delle attività relativi alla pianificazione e alla gestione del territorio, per la casa e per la viabilità, ivi incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.

Missione 9**Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente**

Amministrazione e funzionamento delle attività e dei servizi connessi alla tutela dell'ambiente, del territorio, delle risorse naturali e delle biodiversità, di difesa del suolo e dall'inquinamento del suolo, dell'acqua e dell'aria.

Amministrazione, funzionamento e fornitura dei servizi inerenti l'igiene ambientale, lo smaltimento dei rifiuti e la gestione del servizio idrico.

Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.

Missione 10**Trasporti e diritto alla mobilità**

Amministrazione, funzionamento e regolamentazione delle attività inerenti la pianificazione, la gestione e l'erogazione di servizi relativi alla mobilità sul territorio.

Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monito-

raggio delle relative politiche.

Missione 11

Soccorso civile

Amministrazione e funzionamento delle attività relative agli interventi di protezione civile sul territorio, per la previsione, la prevenzione, il soccorso e il superamento delle emergenze e per fronteggiare le calamità naturali.

Programmazione, coordinamento e monitoraggio degli interventi di soccorso civile sul territorio, ivi comprese anche le attività in forma di collaborazione con altre amministrazioni competenti in materia.

Missione 12

Diritti sociali, politiche sociali e famiglia

Amministrazione, funzionamento e fornitura dei servizi e delle attività in materia di protezione sociale a favore e a tutela dei diritti della famiglia, dei minori, degli anziani, dei disabili, dei soggetti a rischio di esclusione sociale, ivi incluse le misure di sostegno e sviluppo alla cooperazione e al terzo settore che operano in tale ambito.

Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.

Missione 13

Tutela della salute (solo per le regioni)

Amministrazione, funzionamento e fornitura dei servizi e delle attività per la prevenzione, la tutela e la cura della salute. Comprende l'edilizia sanitaria.

Programmazione, coordinamento e monitoraggio delle politiche a tutela della salute sul territorio.

Missione 14

Sviluppo economico e competitività

Amministrazione e funzionamento delle attività per la promozione dello sviluppo e della competitività del sistema economico locale, ivi inclusi i servizi e gli interventi per lo sviluppo sul territorio delle attività produttive, del commercio, dell'artigianato, dell'industria e dei servizi di pubblica utilità.

Attività di promozione e valorizzazione dei servizi per l'innovazione, la ricerca e lo sviluppo tecnologico del territorio.

Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.

Missione 15

Politiche per il lavoro e la formazione professionale

Amministrazione e funzionamento delle attività di supporto: alle politiche attive di sostegno e promozione dell'occupazione e dell'inserimento nel mercato del lavoro; alle politiche passive del lavoro a tutela dal rischio di disoccupazione; alla promozione, sostegno e programmazione della rete dei servizi per il lavoro e per la formazione e l'orientamento professionale. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche, anche per la realizzazione di programmi comunitari .

Missione 16

Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca

Amministrazione, funzionamento ed erogazione di servizi inerenti lo sviluppo sul territorio delle aree rurali, dei settori agricolo e agroindustriale, alimentare, forestale, zootecnico, della caccia, della pesca e dell'acquacoltura.

Programmazione, coordinamento e monitoraggio delle relative politiche sul territorio anche in raccordo con la programmazione comunitaria e statale.

Missione 17

Energia e diversificazione delle fonti energetiche

Programmazione del sistema energetico regionale e razionalizzazione delle reti energetiche nel territorio, nell'ambito del quadro normativo e istituzionale comunitario e statale.

Attività per incentivare l'uso razionale dell'energia e l'utilizzo delle fonti rinnovabili.

Programmazione e coordinamento per la razionalizzazione e lo sviluppo delle infrastrutture e delle reti energetiche sul territorio.

Missione 18

Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali

Erogazioni ad altre amministrazioni territoriali e locali per finanziamenti non riconducibili a specifiche missioni, per trasferimenti a fini perequativi, per interventi in attuazione del federalismo fiscale di cui alla legge delega n.42/2009.

Comprende le concessioni di crediti a favore delle altre amministrazioni territoriali e locali non riconducibili a specifiche missioni.

Missione 19**Relazioni internazionali**

Amministrazione e funzionamento delle attività per i rapporti e la partecipazione ad associazioni internazionali di regioni ed enti locali, per i programmi di promozione internazionale e per la cooperazione internazionale allo sviluppo.

Missione 20**Fondi e accantonamenti**

Accantonamenti a fondi di riserva per le spese obbligatorie e per le spese impreviste, a fondi speciali per leggi che si perfezionano successivamente all'approvazione del bilancio, al fondo di svalutazione crediti. Fondo riassegnazione dei residui perenti.

Non comprende il fondo pluriennale vincolato.

Missione 50**Debito pubblico**

Pagamento delle quote interessi e delle quote capitale sui mutui e sui prestiti assunti dall'ente e relative spese accessorie.

Comprende le anticipazioni straordinarie.

Missione 60**Anticipazioni finanziarie**

Spese sostenute per la restituzione delle risorse finanziarie anticipate dall'Istituto di credito che svolge il servizio di tesoreria, per fare fronte a momentanee esigenze di liquidità.

Missione 99**Servizi per conto terzi**

Spese effettuate per conto terzi, ossia le transazioni effettuate per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto d'imposta.

Partite di giro. Anticipazioni per il finanziamento del sistema sanitario nazionale.

Il punto 7 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria ricorda che *non hanno natura di servizi per conto terzi*:

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia,

ecc.;

- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;
- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti;
- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio.

Dubbi sulla classificazione funzionale delle spese "trasversali"

Le risposte ai quesiti pubblicati sul sito ARCONET aiutano a chiarire i possibili dubbi relativi ai criteri della nuova classificazione.

In particolare le spese per interessi passivi devono essere suddivise all'interno di ogni Missione e di ogni Programma, come accade per le funzioni e i servizi nel vecchio bilancio vigente; salvo i casi in cui gli interessi passivi non siano interamente attribuibili ad una specifica finalità; in tale ipotesi vanno classificati nella Missione 50 "Debito pubblico", Programma 1 Quota interessi ammortamento mutui e prestiti obbligazionari, Titolo I - Spese correnti.

Analogamente, le spese di personale dell'ente devono essere suddivise all'interno di ciascuna Missione e di ciascun Programma, come accade per le funzioni e i servizi nel bilancio vigente. Questa ripartizione delle spese di personale permette di avere una corretta rappresentazione, secondo la classificazione economica, della spese complessivamente riconducibili a ciascuna Missione/Programma. Il Programma denominato "Risorse umane" è da intendersi relativo alle spese connesse alle politiche generali per il personale, non attribuibili a specifiche Missioni e quindi non riferite alle spese dirette per lo svolgimento delle attività specifiche di ciascun Programma.

Allo stesso modo le spese per fitti passivi e canoni dell'ente vanno ricondotte analiticamente a ciascun programma in modo da poterne definire ex ante il "significato finanziario".

Tabella 8 - Le spese del bilancio armonizzato per missioni e programmi

MISSIONI		PROGRAMMI	
01	Servizi istituzionali e generali, di gestione e di controllo	0101	Organi istituzionali
		0102	Segreteria generale e organizzazione
		0103	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione
		0104	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali
		0105	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali
		0106	Ufficio tecnico
		0107	Anagrafe e stato civile - servizio elettorale e consultazioni popolari
		0108	Servizio statistico e sistemi informativi
		0109	Servizio di assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali
		0110	Risorse umane
		0111	Altri servizi generali
02	Giustizia	0201	Uffici giudiziari
		0202	Casa circondariale e altri servizi
03	Ordine pubblico e sicurezza	0301	Polizia locale
		0302	Polizia commerciale
		0303	Polizia amministrativa
		0304	Sistema integrato di sicurezza urbana
04	Istruzione e diritto allo studio	0401	Scuola dell'infanzia
		0402	Istruzione primaria
		0403	Istruzione secondaria inferiore
		0404	Istruzione secondaria superiore
		0405	Istruzione universitaria
		0406	Istruzione tecnica superiore
		0407	Servizi ausiliari all'istruzione
		0408	Diritto allo studio
		0409	Programmazione del sistema educativo regionale
05	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali	0501	Valorizzazione dei beni di interesse storico.
		0502	Attività culturali e interventi diversi nel settore culturale
06	Politiche giovanili, sport	0601	Piscine comunali, Stadio comunale, palazzo dello sport ed altri

MISSIONI		PROGRAMMI	
	e tempo libero		impianti
		0602	Sport e tempo libero
		0603	Giovani
07	Turismo	0701	Sviluppo e valorizzazione del turismo
08	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	0801	Urbanistica e programmazione del territorio
		0802	Edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia economico-popolare
		0803	Illuminazione pubblica e servizi connessi - Viabilità e circolazione stradale
09	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	0901	Difesa del suolo
		0902	Servizi di tutela, valorizzazione e recupero ambientale
		0903	Rifiuti
		0904	Servizio idrico integrato
		0905	Aree protette, parchi naturali, protezione naturalistica e forestazione
		0906	Tutela e valorizzazione delle risorse idriche
		0907	Sviluppo sostenibile territorio montano piccoli Comuni
		0908	Qualità dell'aria e riduzione dell'inquinamento
10	Trasporti e diritto alla mobilità	1001	Trasporto pubblico su ferrovia
		1002	Trasporto pubblico su strada
		1003	Altre modalità di trasporto pubblico
11	Soccorso civile	1101	Sistema di protezione civile
		1102	Interventi a seguito di calamità naturali
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1201	Interventi per l'infanzia e per i minori
		1202	Interventi per la disabilità
		1203	Interventi per gli anziani
		1204	Interventi per i soggetti a rischio di esclusione sociale
		1205	Interventi per le famiglie
		1206	Programmazione e governo della rete dei servizi sociosanitari e sociali
		1207	Cooperazione e associazionismo
		1208	Servizio necroscopico e cimiteriale
13	Tutela della salute	1301	Servizio sanitario regionale - finanziamento ordinario corrente

MISSIONI		PROGRAMMI	
			per la garanzia dei LEA
		1302	Servizio sanitario regionale - finanziamento aggiuntivo corrente per livelli di assistenza superiori ai LEA
		1303	Servizio sanitario regionale - finanziamento aggiuntivo corrente per la copertura dello squilibrio di bilancio corrente
		1304	Servizio sanitario regionale - ripiano di disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi
		1305	Servizio sanitario regionale - investimenti sanitari
		1306	Servizio sanitario regionale - restituzione maggiori gettiti SSN
		1307	Ulteriori spese in materia sanitaria
14	Sviluppo economico e competitività	1401	Industria e PMI
		1402	Commercio - reti distributive - tutela dei consumatori
		1403	Artigianato
		1404	Ricerca e innovazione
		1405	Reti e altri servizi di pubblica utilità - Farmacie
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	1501	Servizi per lo sviluppo del mercato del lavoro
		1502	Formazione professionale
		1503	Sostegno all'occupazione
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	1601	Sistema Agroalimentare
		1602	Caccia e pesca
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	1701	Energia elettrica
		1702	Gas naturale
		1703	Fonti energetiche
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	1801	Relazioni finanziarie con le altre autonomie territoriali
		1802	Federalismo fiscale regionale in attuazione del dlgs n.68/2011
19	Relazioni internazionali	1901	Relazioni internazionali e Cooperazione allo sviluppo
20	Fondi e accantonamenti	2001	Fondo di riserva
		2002	Fondo svalutazione crediti
		2003	Altri Fondi
50	Debito pubblico	5001	Quota interessi ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
		5002	Quota capitale ammortamento mutui e prestiti obbligazionari

MISSIONI		PROGRAMMI	
60	Anticipazioni finanziarie	6001	Restituzione anticipazioni di tesoreria
99	Servizi per conto terzi	9901	Servizi per conto terzi - Partite di giro
		9902	Anticipazioni per il finanziamento del sistema sanitario nazionale

2.3.2. Le ulteriori articolazioni delle spese in titoli e macroaggregati

Nel bilancio di previsione annuale e pluriennale le spese per missioni e programmi sono disaggregate in titoli. Rispetto al vecchio bilancio sono stati aggiunti il titolo per incremento attività finanziarie e il titolo relativo alle anticipazioni di tesoreria.

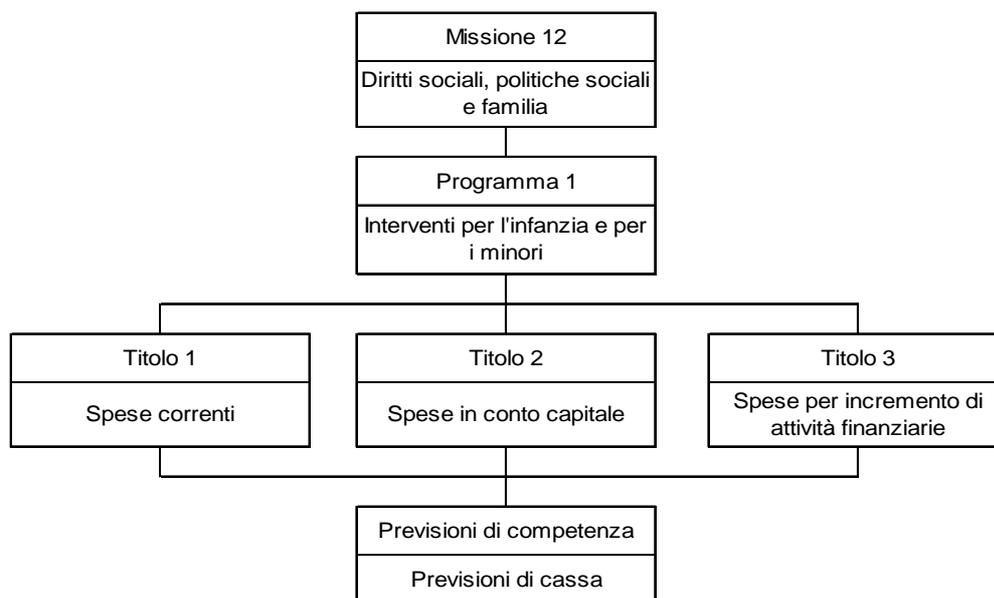
Tabella 9 – Titoli delle spese: confronto fra bilancio armonizzato e vecchio bilancio

Bilancio armonizzato	Vecchio bilancio
Titolo 1 Spese correnti	Titolo 1 Spese correnti
Titolo 2 Spese in conto capitale	Titolo 2 Spese in conto capitale
Titolo 3 Spese per incremento attività finanziarie	
Titolo 4 Rimborso Prestiti	Titolo 3 Spese rimborso prestiti
Titolo 5 Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere	
Titolo 7 Spese per conto terzi e partite di giro	Titolo 4 Spese per servizio per conto terzi

È utile osservare che la spesa ex titolo 2 del DPR n. 194 del 1196 è stata disaggregata nel nuovo bilancio nel titolo 2 - spesa in conto capitale e nel titolo 3 - spesa per incremento di attività finanziarie.

In sostanza, la struttura del bilancio di previsione del Comune consente, ad esempio, di conoscere, osservando le politiche sociali (Missione), a quanto ammontano l'onere e i pagamenti previsti per l'infanzia e i minori (Programma), distinto fra spese correnti, in conto capitale e per incremento di attività finanziarie.

Grafico 10 - La struttura della spesa nel bilancio di previsione annuale



Riguardo all'unità elementare del bilancio approvato dal Consiglio le differenze con l'ordinamento previgente sono rappresentate nella tabella che segue.

Tabella 11 - Unità di voto per le spese: confronto fra bilancio armonizzato e vecchio bilancio

Bilancio armonizzato		Vecchio bilancio	
MISSIONI	Funzioni principali e obiettivi strategici	TITOLI	Principali aggregati economici
PROGRAMMI	Aggregati omogenei di attività svolte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni	FUNZIONI	Tipologia di attività svolte dagli enti locali
		SERVIZI	Singoli uffici
		INTERVENTI	Natura economica dei fattori produttivi di ciascun servizio

Per evidenziare la differenza fra bilancio politico e gestionale, nella tabella che segue si rappresenta che il bilancio previsto dal DPR n. 421 del 1979

Tabella 12 – Unità di voto per le spese: confronto fra bilancio armonizzato, il vecchi bilanci e il bilancio del Dpr 421/1979

Bilancio armonizzato		Vecchio bilancio		Bilancio 421/1979	
MISSIONI	Funzioni principali e obiettivi strategici	TITOLI	Principali aggregati economici	TITOLI	Principali aggregati economici
PROGRAMMI	Aggregati omogenei di attività svolte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni	FUNZIONI	Tipologia di attività svolte dagli enti locali	SEZIONI	Funzioni svolte dagli enti locali
TITOLI	Principali aggregati economici	SERVIZI	Singoli uffici	RUBRICHE	Servizi
		INTERVENTI	Natura economica dei fattori produttivi di ciascun servizio	CATEGORIE	Natura economica della spesa
				CAPITOLI	Oggetto

Le spese per programmi sono suddivise anche per macroaggregati (interventi del vecchio bilancio), ossia sulla base della natura economica della spesa.

I macroaggregati individuati per le spese correnti (titolo 1) sono i seguenti:

- 1) Redditi da lavoro dipendente
- 2) Imposte e tasse a carico dell'ente
- 3) Acquisto di beni e servizi
- 4) Trasferimenti correnti
- 5) Trasferimenti di tributi
- 6) Fondi perequativi
- 7) Interessi passivi
- 8) Altre spese per redditi da capitale
- 9) Altre spese correnti

Come evidenzia la tabella sotto riportata, nel caso degli interventi per beni, servizi e utilizzo di beni di terzi si aggrega in un'unica classe. Mentre i trasferimenti sono disaggregati per di-

stinguere i trasferimenti dei tributi e i fondi perequativi. Inoltre scompare l'intervento dedicato agli oneri straordinari della gestione corrente.

Tabella 13 - Macroaggregati interni al titolo 1, spese correnti

Macroaggregati del bilancio armonizzato	Interventi del vecchio bilancio
1. Redditi da lavoro dipendente	1. Personale
2. Imposte e tasse a carico dell'ente	7. Imposte e tasse
3. Acquisto di beni e servizi	2. Acquisto di beni di consumo
	3. Prestazioni di servizi
	4. Utilizzo di beni di terzi
4. Trasferimenti correnti	5. Trasferimenti correnti
5. Trasferimenti di tributi	
6. Fondi perequativi	
7. Interessi passivi	6. Interessi passivi e oneri finanziari diversi
8. Altre spese per redditi da capitale	
	8. Oneri straordinari della gestione corrente
9. Altre spese correnti	9. Ammortamenti di esercizio
	10. Fondo svalutazione crediti
	11. Fondo di riserva

Per le spese in conto capitale occorre distinguere i seguenti macroaggregati:

- 1) Tributi in conto capitale a carico dell'ente;
- 2) Investimenti fissi lordi;
- 3) Contributi agli investimenti;
- 4) Trasferimenti in conto capitale;
- 5) Altre spese in conto capitale.

Le spese per incremento di attività finanziarie sono articolate nei seguenti macroaggregati:

- 1) Acquisizioni di attività finanziarie;
- 2) Concessione crediti;
- 3) Altre spese per incremento di attività finanziarie.

Infine, i macroaggregati delle spese per rimborso prestiti sono:

- 1) Rimborso di titoli obbligazionari;
- 2) Rimborso prestiti a breve termine;
- 3) Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine;
- 4) Rimborso di altre forme di indebitamento.

2.4. I valori rappresentati nel bilancio di previsione

Nel bilancio di previsione, sia annuale che pluriennale, nella parte entrata e nella parte spesa, vanno indicati i valori (colonne) relativi a:

- Residui presunti;
- previsioni definitive dell'anno precedente;
- previsioni dell'anno (nel bilancio annuale sono aggiunte le variazioni sull'anno precedente) o del triennio, per il pluriennale.

Per ogni voce iscritta nel bilancio bisogna indicare la previsione di competenza e la previsione di cassa (solo nel bilancio annuale). Nelle previsioni di competenza delle spese sono indicati anche i dettagli relativi a:

- quanto parte di queste previsioni è già impegnata negli esercizi precedenti e reimputata ai sensi dell'articolo 14 del DPCM, per il primo esercizio di sperimentazione, e, sulla base delle autorizzazioni dei precedenti bilanci pluriennali per gli anni successivi;
- all'importo del fondo pluriennale vincolato.

Nell'allegato delle entrate pluriennali per categoria occorre distinguere le entrate non ricorrenti; al riguardo le entrate ricorrenti sono quelle la cui acquisizione è prevista a regime, mentre quelle non ricorrenti sono quelle previste limitatamente a uno o più esercizi.

2.5. Le variazioni al bilancio

Le variazioni di bilancio devono essere effettuate sia al vecchio bilancio sia al bilancio armonizzato come specificatamente illustrato nella FAQ n. 8 pubblicata sul sito ARCONET. Pertanto, al Consiglio comunale si presenta sia la variazione al bilancio autorizzatorio, sia la variazione al bilancio parallelo; è oggetto di approvazione solo la variazione al vecchio bilancio autorizzatorio.

Nel 2012 le variazioni di bilancio sono disciplinate dalle medesime norme applicate nel 2011. Con riferimento alle variazioni del fondo pluriennale vincolato, deve farsi riferimento alla disciplina prevista dal DPCM della sperimentazione che ne affida la competenza alla Giunta. Nel 2013, considerato che il nuovo schema di bilancio è autorizzatorio, le variazioni di bilancio saranno disciplinate dall'articolo 10 del DPCM i cui contenuti sono di seguito schematizzati.

L'affidamento delle variazioni fra capitoli ai dirigenti rappresenta una novità rispetto alla disciplina previgente; tale competenza è del responsabile del servizio finanziario dell'ente, a meno che l'ente non preveda espressamente una diversa regolamentazione.

La disciplina delle variazioni per la parte Entrate

Consiglio	Giunta	Dirigenti
Variazioni di titoli, tipologie	Variazioni compensative fra categorie all'interno della medesima tipologia di entrata	Variazioni su capitoli di entrata interni alla stessa categoria
	Variazioni relative agli stanziamenti di cassa	

La disciplina per le variazioni per la parte Spesa

Consiglio	Giunta	Dirigenti
Variazioni di missioni e programmi	Variazioni compensative fra macroaggregati all'interno del medesimo programma	Variazioni su capitoli di spesa interni allo stesso macroaggregato
	Variazioni relative agli stanziamenti di cassa	
	Variazioni al fondo di riserva per spese impreviste	
	Variazioni compensative fra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese di personale conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione (articolo 16, comma 1, decreto legislativo 118/2011)	
	Variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato	

3. Le modalità applicative dell'armonizzazione dei bilanci

Lo strumento essenziale per consentire agli enti che hanno aderito alla fase sperimentale di avere un quadro normativo di riferimento è il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 31 dicembre 2011.

Il decreto, frutto di un lungo e meticoloso lavoro svolto nell'ambito della commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, prevede un percorso "a tappe" degli enti "sperimentatori" consentendo l'applicazione del nuovo impianto contabile attraverso un percorso graduale lungo i due anni a disposizione.

L'art. 2 del citato DPCM dispone le modalità applicative della sperimentazione in relazione sia alla disciplina contabile da adottare, sia agli schemi di bilancio. Sotto il primo profilo, gli enti individuati per la sperimentazione, devono applicare "in via esclusiva", e in sostituzione delle attuali, le disposizioni contenute nel decreto stesso, con particolare riguardo al principio contabile generale della competenza finanziaria e al conseguente principio contabile applicato.

In riferimento agli schemi di bilancio, il decreto prevede che la sperimentazione dei prossimi due anni proceda con l'obbligo per gli enti di rappresentare i documenti contabili in entrambi gli schemi: quelli validi per tutti gli enti locali e approvati con il DPR 194/96 e quelli allegati al decreto stesso. Per consentire la più ampia rappresentazione degli effetti in termini di comunicazione e di trasparenza prodotti con i nuovi schemi di bilancio, il decreto prevede una gradualità nei due anni di verifica. Nel 2012 gli enti affiancano ai bilanci redatti sulla base degli attuali schemi, quelli previsti dall'armonizzazione, con l'introduzione della nuova classificazione per missioni e programmi. Per il primo esercizio continuano a conservare valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, gli schemi applicati da tutti gli enti locali. Nel 2013, al contrario, gli schemi di bilancio attualmente in vigore per tutti gli enti conservano, per coloro che sono in fase di sperimentazione, una sola funzione conoscitiva, mentre assumono valore a tutti gli effetti giuridici i nuovi schemi adottati allegati al decreto in discussione.

In relazione alla disciplina contabile da adottare nel corso dei due anni sperimentali, il Governo ha concesso la facoltà agli enti che adottano la contabilità finanziaria di rinviare al secondo esercizio in sperimentazione (2013) l'attuazione delle disposizioni riguardanti la contabilità economico-patrimoniale, il piano integrato dei conti ed il bilancio consolidato. Il rin-

vio si è reso necessario per due ordini di motivi. Il primo, di natura strettamente temporale, è legato al ritardo con il quale è stato pubblicato il decreto attuativo e i relativi allegati. Il secondo, più rilevante, è connesso alle numerose modifiche richieste dalla nuova impostazione che, di fatto, rendono molto difficile l'applicazione immediata di tutte le novità per le implicazioni gestionali e organizzative che i nuovi principi richiedono.

I prossimi due esercizi finanziari, per gli enti che adottano in via sperimentale il nuovo principio generale e applicato della contabilità finanziaria, rappresentano un importante banco di prova per la tenuta complessiva di tutta la disciplina contabile prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011. In particolare, l'esercizio 2012, seppur con modalità più semplificate, è senza dubbio l'anno più difficile: si impongono, infatti, modalità di contabilizzazione prima sconosciute da applicare con schemi di bilancio non sempre in grado di supportare le esigenze conoscitive imposte dal nuovo sistema contabile.

Nel prosieguo del lavoro, si concentra l'attenzione sulle principali novità imposte dal principio applicato della contabilità finanziaria e le implicazioni dell'attuale disciplina sugli equilibri di bilancio e sulla diversa rappresentazione dei fatti gestionali.

3.1. Il nuovo principio generale della competenza finanziaria

Gli enti in sperimentazione, per gli anni 2012 e 2013, devono obbligatoriamente applicare il principio contabile generale della competenza finanziaria e il principio contabile applicato della contabilità finanziaria.

Il principio generale, pur essendo mutuato dai principi contabili emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, ha subito alcune modifiche tali da stravolgere il modo di contabilizzazione degli enti locali fino ad oggi conosciuto.

Accanto alla definizione secondo la quale la competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni) e al carattere autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione, è previsto che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Per quanto riguarda l'entrata, non è più possibile accertare somme che scadono in esercizi futuri. Parallelamente, non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.

Di fatto, la contabilizzazione dei fatti gestionali è, con questa nuova impostazione, imputata negli esercizi finanziari “a valle” del processo di acquisizione delle entrate e di effettuazione delle spese. La contabilità finanziaria non anticipa più la registrazione dei fatti gestionali, ma contabilizza i fatti gestionali stessi in un periodo molto più prossimo alla fase finale del processo, ossia alla movimentazione di cassa.

La nuova modalità di imputazione delle spese, implica una nuova modalità di gestione degli investimenti per il periodo necessario alla loro realizzazione. Le opere e i lavori pubblici, ancorché comportino impegni di spesa con scadenze oltre l’esercizio finanziario, devono, al momento dell’attivazione del primo impegno, avere adeguata copertura finanziaria.

Lo sfasamento temporale tra l’acquisizione delle risorse e del conseguente loro impiego è evidenziato in bilancio attraverso il fondo pluriennale vincolato di cui si dirà in seguito.

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

Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio non solo per la gestione di competenza e la gestione dei residui, ma altresì dell’equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.

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

Oltre alla modifica, sostanziale, del momento dell’imputazione a bilancio delle obbligazioni giuridiche attive e passive, il principio generale non rende applicabile agli stanziamenti relativi ai servizi per conto di terzi e per le anticipazioni di cassa la regola generale del carattere autorizzatorio del bilancio di previsione annuale pluriennale. Tale eccezione, non prevista nella disciplina ordinaria, appare del tutto condivisibile, prevedendo la possibilità di superare gli stanziamenti di bilancio per le operazioni che non hanno contenuto finanziario, economico e patrimoniale, ma sono considerate delle semplici movimentazioni finanziarie. Il legislatore delegato ha voluto enfatizzare, anche in questo caso, la trasparenza nella rappresentazione dei fatti gestionali, piuttosto che la rigidità degli schemi di bilancio.

Resta, opportunamente, confermato che, sul versante delle entrate, la funzione autorizzatoria è esercitata per l'accensione di prestiti.

3.2. Il principio applicato per la contabilità finanziaria

Il principio applicato alla contabilità finanziaria, approvato con l'allegato 2 al DPCM 28 dicembre 2011, disciplina nel dettaglio le modalità di contabilizzazione di ogni fatto gestionale che abbia contenuto finanziario, economico e patrimoniale.

Rispetto a quanto previsto dal previgente sistema contabile, l'affermazione precedente è rafforzata dal fatto che il principio applicato stabilisce che la contabilità finanziaria rileva le obbligazioni attive e passive e gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

Il fine che il legislatore delegato vuole perseguire con tali registrazioni è quella di attuare pienamente il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti di previsione, dando all'organo decisionale (Consiglio) un'informazione ad oggi mancante nei documenti di programmazione.

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

Le transazioni possono essere monetarie, nel caso di scambio di mezzi di pagamenti o altre attività o passività finanziarie, o non monetarie (trasferimenti o conferimenti di beni, permutate, ecc.). Gli unici fatti che il principio applicato esplicitamente consente di non considerare sono le transazioni derivanti da calamità naturali, furto, ecc.

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

Le regolazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e dei debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale.

3.3. Il fondo pluriennale vincolato: la contabilizzazione nel periodo sperimentale

La novità di maggior rilievo contenuto nel DPCM 28 dicembre 2011 e nei principi contabili allegati è costituita senza dubbio dall'iscrizione in bilancio (e successiva gestione) nel fondo pluriennale vincolato.

L'art. 7 del DPCM stesso specifica che, per poter attuare il principio contabile generale della competenza finanziaria, gli enti devono (di fatto) obbligatoriamente istituire nei proprio bilancio il fondo pluriennale vincolato.

Il fondo è costituito dalla differenza tra le risorse accertate in entrata e destinate al finanziamento di impegni giuridicamente perfezionati, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

Lo stesso articolo 7 si preoccupa di definire il fondo pluriennale vincolato durante il periodo della sperimentazione. La prima difficoltà che gli enti devono affrontare riguarda la determinazione del fondo pluriennale vincolato il primo anno della sua applicazione al bilancio. Durante il primo anno di sperimentazione, gli enti, prima di inserire in bilancio i residui attivi e passivi nel rendiconto, devono procedere al loro riaccertamento. Rispetto al passato, le poste che potranno essere mantenute nel conto del bilancio saranno molto inferiori rispetto alle poste rimaste iscritte nei precedenti esercizi. Con il principio generale della competenza finanziaria allegato al DPCM, infatti, possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Parallelamente, non possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate la cui esigibilità (salvo le eccezioni esplicitate in seguito) è riferibile agli esercizi successivi. Il saldo che ne scaturisce (se positivo) deve essere imputato a titolo di fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione per consentire la re-imputazione delle obbligazioni giuridiche passive. Per garantire l'immediata re-iscrizione delle somme eliminate in conto residui, il legislatore ha previsto la possibilità di variare il fondo pluriennale in corso d'esercizio attraverso apposite variazioni di bilancio approvate dalla Giunta entro i termini di approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

La possibile variazione al bilancio dell'esercizio precedente rappresenta per gli enti locali, ad una prima lettura, una possibile lesione del carattere autorizzatorio degli stanziamenti di bilancio. In realtà, il legislatore ha inteso, con questa espressione, concedere la possibilità agli enti locali di rendere il più flessibile e veloce possibile il re-impiego di risorse già accertate e

non ancora utilizzate, consentendo la variazione del fondo pluriennale vincolato in relazione agli effettivi impegni contabilizzati nell'anno. Solo il riaccertamento dei residui individua definitivamente la consistenza del fondo pluriennale vincolato e la sua effettiva e necessaria applicazione al bilancio di previsione dell'anno successiva per consentire la copertura finanziaria alle obbligazioni giuridiche passive non liquidate o liquidabili entro l'esercizio precedente.

Il fondo pluriennale vincolato è una posta, come bene rappresenta l'allegato tecnico al principio applicato della contabilità finanziaria, che, a regime, deve essere applicato al bilancio di competenza sia tra le voci in entrata, sia tra le voci di spesa. L'applicazione in entrata di tale posta può essere applicata in via graduale, grazie alla previsione contenuta nell'art. 14 del dpcm 28/12/2011, il quale rinvia al primo esercizio di sperimentazione il riaccertamento dei residui attivi e passivi con il nuovo principio. La revisione delle obbligazioni giuridiche nel corso del 2012 comporta, come inevitabile conseguenza, la costituzione e l'applicazione in entrata del fondo sperimentale di riequilibrio a decorrere dal secondo esercizio (2013).

Resta, in ogni caso, facoltà degli enti locali la costituzione del fondo pluriennale vincolato già a decorrere 2012. In tal caso, gli enti devono ri-accertare i propri residui attivi e passivi alla data del primo gennaio 2012 e costituire il fondo fin dal primo anno della sperimentazione.

Sul versante della spesa, invece, il fondo pluriennale vincolato deve essere obbligatoriamente applicato da parte di tutti gli enti sperimentatori, soprattutto per quanto riguarda le spese di investimento, i cui impegni non potranno che essere contabilizzati oltre l'esercizio in cui sono reperite le necessarie risorse finanziarie.

Per il primo anno di sperimentazione, l'applicazione del fondo pluriennale vincolato pone non pochi problemi di rappresentazione posto che continuano a vigere, con tutta la loro valenza giuridica e autorizzatoria, gli schemi di bilancio *ex* DPR 194/96. Il problema della rappresentazione in bilancio di tale fondo vale relativamente alla sua iscrizione sia in entrata, sia in spesa.

Se per l'iscrizione in entrata non si pongono particolari problemi (anche per la facoltatività prevista dal legislatore), potendo utilizzare la posta dell'avanzo di amministrazione (sotto il profilo strettamente contabile, il fondo non rappresenta nient'altro che il differenziale positivo tra accertamenti e impegni), diversa è la rappresentazione che deve essere data al fondo pluriennale in spesa.

Sul punto, le risposte ai quesiti pubblicate sul sito ARCONET, hanno contribuito a dare una soluzione concreta a questa fattispecie.

Un ente locale ha chiesto di conoscere come, a legislazione vigente, possano coesistere l'applicazione del nuovo principio applicato alla contabilità finanziaria con gli schemi di bilancio obbligatoriamente costituiti da quelli approvati con DPR 194 del 1996 (bilanci) e DPR 326 del 1998 (Relazione previsionale e programmatica) nel primo anno di sperimentazione, in particolare relativamente alla rappresentazione del fondo pluriennale vincolato.

Il quesito e la relativa risposta meritano di essere analizzati nel dettaglio in quanto il Comune richiedente ha espresso l'intenzione di applicare fin dal primo anno il fondo pluriennale in entrata avendo provveduto al riaccertamento dei propri residui attivi e passivi.

Il percorso individuato dall'ente (e ritenuto corretto dal gruppo di lavoro della COPAFF deputato all'accompagnamento e alla verifica della fase sperimentale) prevede, tra le possibili voci in entrata previste dagli schemi vigenti, che la migliore collocazione possibile del fondo sia l'avanzo di amministrazione presunto *ex art. 187, comma 3, del decreto legislativo n. 267 del 2000 (Testo Unico Enti Locali)*, stanziato in ciascuna annualità del triennio 2012/2014. Tale voce è costituita sia nel caso in cui il fondo pluriennale derivi dal riaccertamento dei residui (solo per l'anno 2012 per gli enti che si avvalgono della facoltà concessa dall'art. 14, comma 1, lett. b del DPCM), sia dal saldo positivo che si registrerà in termini di competenza tra gli accertamenti e gli effettivi impegni (a decorrere dall'esercizio 2013 per tutti gli enti sperimentatori).

L'adozione del nuovo principio di competenza finanziaria, infatti, richiede l'inserimento negli schemi di bilancio (sia quelli sperimentali, sia quelli vigenti nel 2011) del fondo pluriennale vincolato.

Per quanto riguarda l'iscrizione del fondo pluriennale sul versante della spesa, invece, l'unica operazione possibile pare essere, in costanza degli schemi *ex DPR 194/96*, l'inserimento del fondo attraverso la costituzione di un apposito capitolo di PEG come articolazione dell'intervento riferito all'opera. In virtù delle norme introdotte con il DPCM 28/12/2011, che per esplicita previsione derogano le disposizioni del Testo Unico quando incompatibili con la disciplina sperimentale, si devono rimodulare le previsioni degli investimenti sugli esercizi del bilancio pluriennale, in attuazione al nuovo principio di competenza finanziaria, in modo da stanziare tra le entrate il fondo pluriennale vincolato.

A prescindere dalla decisione dell'ente di applicare fin dal 2012 il fondo pluriennale o di gestire la sola competenza con il nuovo principio generale e applicato della competenza finanziaria, il rendiconto per l'esercizio 2011 deve essere redatto secondo le regole vigenti per quell'anno. Anche gli enti in sperimentazione, quindi, manterranno nel rendiconto le obbligazioni giuridiche attive e passive, ancorché la relativa esigibilità sia riferibile ad esercizi successivi. Solo alla riapertura della contabilità alla data del primo gennaio 2012, gli enti devono procedere al ri-accertamento e al re-impegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non corrispondenti ad obbligazioni giuridicamente perfezionate scadute alla data del 31 dicembre 2011. L'attività sopra indicata comporta l'imputazione all'esercizio del bilancio annuale o uno degli esercizi successivi in cui l'obbligazione diviene esigibile secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria.

Come in precedenza rappresentato, se tale operazione è effettuata all'inizio dell'anno, la copertura finanziaria delle spese re-impegnate cui non corrispondono entrate ri-accertate nel medesimo esercizio è effettuata attraverso il fondo pluriennale vincolato già a decorrere dal 2012, altrimenti l'operazione è definita entro il 31 dicembre del primo anno di sperimentazione e la costituzione (e applicazione al bilancio) del fondo pluriennale vincolato avviene in sede di predisposizione del bilancio 2013.

Tra i quesiti posti da alcuni enti sperimentatori è indicato il corretto comportamento da tenere da parte degli enti nel 2012, sia nel caso in cui decidano di applicare il fondo pluriennale in entrata e in spesa, sia che decidano di limitare l'iscrizione del fondo nella sola spesa.

Il fondo pluriennale vincolato e il patto di stabilità interno

L'applicazione fin dal 2012 del fondo pluriennale vincolato pone non poche difficoltà di coerenza con gli altri vincoli imposti dal legislatore nazionale, con particolare riferimento al patto di stabilità interno.

È indubbio, infatti, che il fondo pluriennale si sostanzia in un saldo finanziario (come rappresentato dal principio applicato della contabilità finanziaria) costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. Gli effetti sul patto di stabilità interno della re-iscrizione di obbligazioni giuridiche passive già contabilizzate nel saldo di competenza mista comporta una non corretta duplicazione di un singolo fatto gestionale, già scontato ai fini del patto nel (negli) esercizio (esercizi) precedenti.

Il problema rappresentato si riscontra esclusivamente nel caso in cui l'ente costituisce il fondo pluriennale vincolato da applicare alla parte corrente del bilancio (ipotesi, secondo le indicazioni del principio applicato, sicuramente residuale rispetto all'ammontare complessivo del fondo). La re-iscrizione dei residui passivi di conto capitale, non rilevando ai fini del rispetto del patto di stabilità interno, non comporta alcuna alterazione alla competenza mista. Per certi versi, al contrario, il fondo può dare informazioni sui vincoli imposti dalle regole del patto di stabilità interno che l'attuale contabilità finanziaria non è in grado di fornire.

Sul versante della spesa, il fondo pluriennale vincolato, rappresenta la quota di spese che, rispetto alle risorse acquisite o acquisibili nell'esercizio finanziario, non sono spendibili. Oltre al fisiologico sfasamento temporale che esiste tra il reperimento delle risorse e la loro materiale erogazione consistente nel pagamento degli stati di avanzamento dei lavori, il differenziale tra i residui attivi e passivi effettivamente esigibili è anche il frutto del forte limite ai pagamenti in conto capitale imposti da un obiettivo che, per tutti, è rappresentato da un saldo positivo.

Per ovviare alla duplicazione di un unico fatto gestionale iscritto alla parte corrente, il gruppo istituito presso il ministero dell'economia ha previsto la possibilità di considerare, con le dovute cautele, il fondo pluriennale vincolato applicato alla parte corrente come entrata rilevante ai fini del patto di stabilità interno. La considerazione che ha spinto il gruppo di lavoro ad operare in tale modo è la consapevolezza che il fondo è costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. La re-iscrizione contestuale degli impegni e del relativo fondo che li finanzia, rende neutro il passaggio dalla precedente modalità di contabilizzare i fatti gestionali al nuovo, anche se, sui saldi di finanza pubblica, questa operazione vista in un unico esercizio finanziario crea un disavanzo, posto che il fondo pluriennale non può essere considerata un'effettiva entrata ma, come più volte detto, il saldo finanziario tra entrate già accertate e spese già impegnate in passato.

Anche per questa ragione, gli accertamenti di competenza di parte corrente per l'esercizio 2012 devono essere, come detto, incrementati del fondo pluriennale di parte corrente applicato all'entrata e ridotti dal fondo pluriennale di parte corrente iscritto nella parte spesa e determinato dalla differenza tra gli accertamenti e gli impegni contabilizzati con il nuovo principio della competenza finanziaria.

Le entrate di parte corrente rilevanti ai fini del patto di stabilità interno saranno determinate, per gli enti in sperimentazione che iscrivono fin dal 2012 il fondo pluriennale vincolato in entrata, come di seguito rappresentato:

- + Accertamenti correnti 2012 validi per il patto
- + Fondo pluriennale di parte corrente (previsioni definitive di entrata)
- Fondo pluriennale di parte corrente (previsioni definitive di spesa)
- = Accertamenti correnti 2012 adeguati all'utilizzo del fondo pluriennale vincolato di parte corrente

Con ogni evidenza il fondo da indicare quale entrata utile ai fini del rispetto del patto di stabilità interno deve essere determinato alle netto delle eventuali entrate escluse dal patto stesso.

Appare opportuno ribadire che il principio applicato della contabilità finanziaria ammette l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato solo in condizioni particolari.

Come stabilito dall'allegato 2 del DPCM 28/12/2011, il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

Per quanto riguarda la determinazione delle entrate correnti rilevanti ai fini del patto di stabilità interno, il fondo pluriennale da considerare in entrata non è limitato al solo caso previsto dal principio applicato ma il totale del saldo positivo da inserire nel bilancio di competenza per garantire le spese da re-iscrivere. Il fondo da iscrivere in spesa, al contrario, è quello derivante da quanto rappresentato dal principio applicato alla contabilità finanziaria.

3.4. Il fondo svalutazione crediti

La predisposizione del primo bilancio coerente con il nuovo principio di competenza finanziaria deve accogliere, tra gli stanziamenti di spesa, un'allocazione prevista già a decorrere dal 1995 nell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, ancorché non sia mai stata resa obbligatoria la sua valorizzazione: il fondo svalutazione crediti.

Il fondo svalutazione crediti impegna gli enti sia durante la gestione, sia in sede di approvazione del rendiconto per l'anno 2012. L'art. 14 del DPCM prevede, infatti, l'obbligo di accantonare una quota dell'avanzo di amministrazione al fondo svalutazione crediti determinato

secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria. Il vincolo del fondo svalutazione crediti è particolarmente stringente, sia in relazione alla sua costituzione, sia in relazione al suo mantenimento durante gli anni. Il decreto, infatti, prevede che il vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo, con la possibilità di ricostituire il fondo svalutazione crediti negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale.

Sotto il profilo quantitativo, poi, l'importo complessivo del fondo deve essere calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi. L'importo così determinato appare particolarmente rilevante, soprattutto per gli enti che contabilizzano le entrate sulla base del titolo giuridico senza alcuna valutazione all'effettiva esigibilità dei crediti iscritti senza aver già costituito in via facoltativa un accantonamento al fondo svalutazione crediti, o senza una costante revisione dei residui attivi in sede di approvazione del rendiconto di gestione.

Dal primo anno di sperimentazione, nel corso della gestione, il fondo deve essere iscritto in corrispondenza di ogni tipologia di entrata (in modo distinto) per un ammontare determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (intendendo come tale la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

L'obbligatorietà dell'iscrizione in bilancio del fondo per un importo tanto significativo deriva dall'omogeneizzazione delle modalità di iscrizione delle singole poste in entrata. Sia in fase sperimentale, sia a regime, è obbligatorio contabilizzare i crediti come stabiliti dal punto 3.3 del principio applicato alla contabilità finanziaria. Secondo tale principio, le entrate di dubbia ed esigibile esazione sono accertate per l'intero importo del credito. In molti casi, infatti, per i crediti degli enti locali non è certa l'integrale esazione; si pensi, ad esempio, alle sanzioni amministrative al codice della strada, agli oneri di urbanizzazione, ai proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.

L'ammontare del fondo svalutazione crediti, data la sua importanza quantitativa, deve essere attentamente valutato sia in sede di assestamento, sia in sede di rendiconto di gestione. In

sede di assestamento, l'importo del fondo deve essere verificato in relazione all'andamento degli accertamenti registrati durante l'anno.

In sede di rendiconto, l'accantonamento al fondo svalutazione crediti deve essere rideterminato in relazione all'effettivo ammontare dei residui attivi iscritti nel conto del bilancio. Tale verifica può comportare uno svincolo (in caso di riduzione dei residui attivi) o un ulteriore vincolo (in caso di una minore riscossione rispetto al passato dei crediti inseriti nel rendiconto) all'avanzo di amministrazione.

La consistenza così determinata del fondo svalutazione crediti serve al mantenimento degli equilibri di bilancio in sede di dichiarazione della definitiva e assoluta inesigibilità del credito. La sua eliminazione dalla contabilità finanziaria comporta, per pari importo, la riduzione del fondo svalutazione crediti.

Le specifiche indicazioni dell'utilizzo del fondo e la sua obbligatorietà comportano più di un vantaggio nella gestione del bilancio del Comune. Da un lato, i residui attivi effettivamente iscritti in sede di rendiconto rappresentano reali crediti scaduti, migliorando significativamente la trasparenza e l'informazione resa dal conto del bilancio. Dall'altro, la modalità di contabilizzazione disciplinata dal nuovo sistema contabile, avrà effetti positivi sul saldo utile ai fini del rispetto del patto di stabilità interno. È ribadito, infatti, che l'accantonamento al fondo svalutazione crediti non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nell'avanzo di amministrazione come quota vincolata.

3.5. La contabilizzazione del debito

Buona parte del principio applicato alla contabilità finanziaria è dedicato alla corretta contabilizzazione delle operazioni di indebitamento. La scelta del legislatore deve essere letta in relazione alla grande importanza che l'indebitamento riveste per il nostro paese, ma non solo.

Sono molti, infatti, gli obblighi che gli enti sperimentatori devono applicare in deroga alle disposizioni vigenti. Alcune operazioni, che oggi non sono da considerarsi come operazioni in indebitamento, sono indicate nel principio di cui all'allegato 2 del DPCM come operazioni che crescono lo stock del debito locale secondo le indicazioni europee di contabilizzazione.

A livello generale, il principio contabile mette nero su bianco alcune elementari regole prima di assumere nuovi prestiti, anche se non sempre applicate in modo rigoroso.

La prima indicazione riguarda direttamente gli equilibri di bilancio, stabilendo che il ricorso all'indebitamento per il finanziamento delle spese di investimento si realizza se non sono presenti risorse finanziarie alternative che non determinino oneri indotti per il bilancio dell'ente. Così, ad esempio, a fronte di avanzo di amministrazione disponibile, è sana gestione applicare al bilancio il risultato della gestione del rendiconto prima di ricorrere al debito.

Nel caso in cui fosse indispensabile accedere a capitale in prestito, il principio si preoccupa di suggerire il ricorso a forme flessibili di indebitamento quali le aperture di credito e altre disponibili per l'ente, per garantire l'inerenza e la corrispondenza tra flussi di risorse acquisite con il ricorso all'indebitamento e fabbisogni di spesa d'investimento. Inoltre, per un'opportuna regola di mantenimento degli equilibri patrimoniali, il periodo di ammortamento dell'indebitamento deve essere commisurato al presumibile periodo nel quale gli investimenti con esso finanziati potranno produrre la loro utilità.

Sotto il profilo della registrazione, il principio individua modalità del tutto analoghe a quelle attualmente seguite dagli enti locali, fatta eccezione per l'assunzione di mutui con soggetti che non erogano la somma mutuata all'atto della stipula del relativo contratto.

È questo il caso, tutto nuovo, della registrazione del debito effettuato con la Cassa DDPP o, in generale, dagli istituti che rendono immediatamente disponibili le somme oggetto del finanziamento in un apposito conto intestato all'ente. In tali casi le somme si intendono immediatamente esigibili (e danno luogo a interessi attivi) e devono essere accertate e riscosse, effettuando le opportune registrazioni in contabilità finanziaria. Così operando, anche in tali casi l'entrata è interamente accertata e imputata nell'esercizio in cui le somme sono rese disponibili. Per rendere evidente il fatto che le somme non sono depositate presso la tesoreria dell'ente, è necessario registrare tra le spese, l'impegno e il pagamento riguardanti il versamento dei proventi del prestito al deposito presso la Cassa (o altro istituto). Il mandato emesso per la costituzione del deposito bancario è versato in quietanza di entrata nel bilancio dell'ente, consentendo la rilevazione contabile dell'incasso derivante dal prestito. L'operazione prevista del principio, che pure impone una doppia contabilizzazione, rende trasparente il fatto che le somme derivanti dal prestito, sono depositate (per legge) al di fuori del circuito della tesoreria unica.

Anche nel caso in cui l'ente sottoscriva operazioni di aperture di credito, l'ente non riceve le somme sottoscritte immediatamente, ma la contabilizzazione in tali casi è differente rispetto

a quanto visto in precedenza. L'apertura di credito si traduce in un effettivo mutuo solo a seguito dell'effettiva necessità di cassa, in relazione ai pagamenti scaturenti dalla progressiva realizzazione dell'opera. Nel caso di sottoscrizione di aperture di credito, l'accertamento è registrato sulla base delle effettive erogazioni rispetto alla complessiva provvista disposta dal contratto di apertura di credito. La registrazione dell'entrata, in questo caso, è imputata nello stesso esercizio finanziario in cui è impegnata la spesa con essa finanziata, realizzando una perfetta corrispondenza sia in termini di competenza, sia (con ogni probabilità) in termini di cassa.

3.6. Le modifiche alla legislazione in tema di indebitamento

Come anticipato in precedenza, gli enti ammessi alla sperimentazione dovranno, tra le altre, derogare alle disposizioni vigenti che definiscono quali operazioni devono essere qualificate come indebitamento (ci si riferisce, in particolare, a quanto previsto dall' articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003 e successive modificazioni ed integrazioni).

Le cartolarizzazioni

Le operazioni finanziarie a valere sui flussi di cassa che ci si attende siano generate da attivi patrimoniali finanziari (crediti, titoli, ecc.) o non finanziari (principalmente immobili) sono le cd cartolarizzazioni.

La loro disciplina ai fini della contabilizzazione del debito a livello comunitario è stata recentemente modificata da Eurostat, prevedendo la possibilità di considerare i proventi dalle operazioni di cartolarizzazioni solo a determinate (e molto più stringenti) condizioni.

La legislazione italiana in materia, al contrario, è basata ancora sulle regole previgenti e discrimina le cartolarizzazioni tra debito e alienazione a seconda della percentuale di realizzo del valore del bene.

Il comma 17 dell'art. 3 della legge n. 350/2003 stabilisce, infatti, che sono da considerarsi indebitamento ".... le cartolarizzazioni di flussi futuri di entrata e le cartolarizzazioni con corrispettivo iniziale inferiore all'85 per cento del prezzo di mercato dell'attività oggetto di cartolarizzazione valutato da un'unità indipendente e specializzata. Costituiscono, inoltre, indebitamento le operazioni di cartolarizzazione accompagnate da garanzie fornite da amministrazioni pubbliche e le cartolarizzazioni e le cessioni di crediti vantati verso altre amministrazioni pubbliche."

In attesa, come stabilisce il DPCM, che il decreto correttivo e integrativo del decreto legislativo n. 118/2011 elimini tale discrasia, gli enti in sperimentazione devono applicare le regole stabilite da Eurostat fin dal 2008.

Il principio applicato (a cui si rinvia) esplicita nel dettaglio la contabilizzazione di ogni singola operazione posta in essere dal Comune e dalla società veicolo, anticipando di fatto la modifica normativa che dovrebbe riallineare la legislazione nazionale a quella europea in tema di indebitamento.

Le operazioni di leasing

Il principio applicato alla contabilità finanziaria annovera, tra le altre, anche alcune operazioni di leasing tra le operazioni di indebitamento. Per essere considerate tali, il principio stesso ne determina le condizioni. Il leasing finanziario e i contratti assimilati (leasing immobiliare, leasing in costruendo, sale and lease-back, ecc.) sono contratti di finanziamento che consentono ad un soggetto, comprese le amministrazioni pubbliche, di avere la disponibilità di un bene durevole, mobile o immobile, strumentale all'esercizio della propria attività, in cambio di un canone periodico, con la possibilità di riscattarlo, una volta che sia scaduto il termine previsto dal contratto. Le operazioni di leasing, tipicamente, si distinguono in finanziario o operativo.

Nell'operazione di leasing finanziario sono coinvolti i seguenti soggetti: l'utilizzatore che è colui che sceglie e utilizza il bene e può riscattarlo alla fine del contratto, il finanziatore dell'operazione, che acquista materialmente il bene scelto dall'utilizzatore, conservandone la proprietà sino al momento dell'eventuale riscatto e il fornitore che vende alla società di leasing il bene scelto dall'utilizzatore.

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

Il principio applicato, richiamando i principi contabili internazionali per il settore pubblico (IAS 17, paragrafo 10), individua le caratteristiche che consentono di classificare un contratto di leasing come finanziario. In particolare:

- a) il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;

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

Per gli enti in sperimentazione quindi, in attesa dell'aggiornamento della definizione dell'indebitamento di cui all'art. 3, comma 17 della legge 350/2003, il leasing finanziario e le operazioni assimilate sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito.

Le operazioni di leasing finanziario sono contabilizzate secondo il cd. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

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

Altri principi connessi alle operazioni di indebitamento

Oltre alle operazioni di debito sopra indicate, il principio si preoccupa di dare indicazioni per la contabilizzazione delle operazioni di rinegoziazione del debito e per i contratti derivati.

In caso di rinegoziazione dei prestiti, eventuali indennizzi o penalità dell'operazione non possono essere considerate spese finanziate con il nuovo indebitamento, in quanto trattasi di oneri da registrare nella spesa corrente connessi all'atto e al momento temporale in cui si realizza l'operazione di rinegoziazione. In caso di estinzione anticipata, la spesa sostenuta per rimborsare il capitale va allocata tra i rimborsi di prestiti, mentre la spesa relativa agli interessi ancora dovuti o all'eventuale indennizzo o penalità va inserita tra le spese correnti.

Particolare attenzione da parte del legislatore è dedicata alla contabilizzazione dei contratti derivati.

Seguendo le indicazioni dei principi generali allegati al decreto legislativo n. 118/2011, è previsto che la rilevazione di tutti i flussi finanziari scaturenti dal contratto di strumenti derivato devono trovare separata contabilizzazione.

Coerentemente, poi, con quanto recentemente stabilito dal legislatore (DL n. 112/2008 e s.m.i.) i flussi in entrata «una tantum», conseguenti alla rimodulazione temporale o alla ridefinizione delle condizioni di ammortamento di un debito sottostante (up front) devono essere contabilizzati alla stessa stregua di un'operazione di indebitamento. Stessa modalità di contabilizzazione deve essere operata in caso di flussi annuali che non hanno natura di scambio di soli interessi.

Se il contratto derivato comporta dei flussi positivi per l'ente, tale somma costituisce una quota vincolata dell'avanzo di amministrazione, destinata a garantire i rischi futuri del contratto o direttamente destinabile al finanziamento di investimenti o alla riduzione del debito.

Il principio è stato, da ultimo, integrato dal "gruppo bilanci" che si occupa di assistere gli enti durante la fase della sperimentazione, per la parte relativa alla corretta contabilizzazione del "mark to market", ossia della somma (positiva o negativa) derivante dalla chiusura anticipata di un contratto di swap.

Nel caso di estinzione anticipata di un derivato, la somma ricevuta o pagata, corrispondente al valore di mercato rispettivamente positivo o negativo che il derivato presenta al momento della risoluzione (cd. market to market), ha la stessa natura dei flussi netti originati periodicamente dallo stesso e, pertanto, è imputata, in caso di valore positivo, nel Titolo III delle entrate e, in caso di valore negativo, nel Titolo I delle spese. Nel caso di flusso positivo è necessario stanziare, tra le spese, un accantonamento per un valore corrispondente alle entrate accertate, con riferimento al quale non è possibile impegnare e pagare. La conseguente economia di bilancio costituisce una quota vincolata del risultato di amministrazione, fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali market to market negativi futuri.

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

3.7. La registrazione dei fatti gestionali di natura corrente

Il principio generale secondo il quale le obbligazioni giuridiche attive e passive si imputano nell'esercizio finanziario in cui le stesse scadono, trova alcune eccezioni soprattutto in relazione alle entrate e alle spese di parte corrente.

La più significativa è senza dubbio contenuta nel punto 5.2 del principio applicato della contabilità finanziaria che, relativamente alle spese per acquisto di beni e servizi, stabilisce che tali spese siano imputate nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente. In altre parole, il legislatore ha preferito stabilire il principio del consumo del bene o del servizio a prescindere dalla sua esigibilità. La ragione deve essere ricercata in due direzioni. Da un lato, l'adempimento della prestazione rispetto alla esigibilità avvicina la registrazione in contabilità finanziaria a quella della rappresentazione economica, con l'evidente fine di limitare il più possibile le rettifiche in sede di stesura del conto economico e dello stato patrimoniale. Dall'altro, l'utilizzo del principio dell'esigibilità nel caso di acquisto beni e prestazione di servizi può indurre a comportamenti atti a procrastinare il più possibile il momento dell'imputazione contabile, con possibile pregiudizio degli equilibri futuri del bilancio dell'ente.

Il principio applicato nulla stabilisce a riguardo ma si ritiene di poter sostenere che, in linea con l'intera disciplina, è possibile applicare il criterio dell'esigibilità in caso di registrazione di conguaglio di somministrazioni periodiche (a titolo esemplificativo utenze, assicurazioni, ecc...). Coerentemente con quanto stabilito per la parte spesa anche la contabilizzazione dell'entrata dei servizi pubblici avviene in base al consumo. Il punto 3.9 del principio, infatti, stabilisce che le entrate derivanti dalla gestione dei servizi pubblici sono accertate sulla base dell'idonea documentazione che predispone l'ente creditore, e imputate all'esercizio in cui servizio è reso all'utenza.

Il principio da applicarsi alla corretta imputazione delle spese di personale, al contrario, modifica profondamente la disciplina previgente. In tal caso l'imputazione della spesa nell'esercizio di riferimento, deve essere riferito esclusivamente allo stipendio base (tabellare). Principio valido anche se si tratta di personale comandato o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi, per ovvia coerenza, deve essere rilevato in entrata il relativo rimborso.

Le somme conseguenti ai rinnovi contrattuali, invece, devono essere imputate nell'esercizio in cui è firmato il relativo contratto, con l'applicazione piena del principio dell'esigibilità. Per evitare che la spesa di più esercizi trovi copertura finanziaria in un unico anno, il principio raccomanda (senza obbligo) di accantonare annualmente le necessarie risorse attraverso stanziamenti annuali che confluiranno nell'avanzo di amministrazione vincolato fino e applicabile nell'esercizio in cui il rinnovo contrattuale è sottoscritto e, di conseguenza, liquidabile al personale dipendente.

Il principio generale dell'esigibilità applicato alle spese di personale assume ancor maggiore rilevanza per il trattamento accessorio premiante liquidato nell'esercizio successivo a quello cui la produttività si riferisce. Se a regime non si pongono particolari criticità, molta attenzione deve essere posta all'avvio del nuovo sistema contabile. Il primo anno, infatti, la spesa di personale a tale titolo si riduce per una quota pari a quella da liquidare l'anno successivo, con le inevitabili conseguenze derivanti dagli attuali limiti alla spesa di personale e alla rappresentazione delle serie storiche nel bilancio locale. È necessario, nel primo anno di sperimentazione (e a regime, nel primo anno di avvio) re-impegnare le somme già stanziata nell'anno precedente e che hanno già avuto adeguata copertura finanziaria, attraverso il fondo pluriennale vincolato applicato alla parte corrente del bilancio come in precedenza rappresentato.

Anche per la spesa relativa ai trasferimenti (sia essa corrente o in conto capitale), l'imputazione contabile resta pressoché identica al regime previgente. Il principio applicato prevede che l'impegno debba essere registrato nell'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo. È specificato, inoltre, che, nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza.

Simmetricamente, la pubblica amministrazione beneficiaria del contributo accerta la relativa somma in modo del tutto corrispondente all'impegno da parte dell'ente erogatore.

Come già nel passato, nel caso di contributi in conto interessi o contributi correnti di carattere pluriennale ricorrente l'imputazione avverrà negli esercizi finanziari considerati nel bilancio pluriennale in cui le obbligazioni giuridiche passive vanno a scadere.

Il principio della scadenza si applica, senza eccezioni di sorta, per la spesa relativa all'utilizzo di beni di terzi, quali le locazioni. I fitti attivi, analogamente, sono accertati sulla base dell'idonea documentazione predisposta dall'ente creditore e imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile.

Nessuna eccezione al principio generale è applicata agli interessi passivi; anche per tale aggregato di spesa l'imputazione al bilancio avviene nell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva. Per gli interessi attivi, al contrario, è ammessa l'imputazione per competenza nel caso in cui gli interessi siano di competenza dell'esercizio precedente e incassati prima della approvazione del rendiconto.

L'imputazione dell'obbligazione giuridica passiva nell'esercizio in cui tale obbligazione scade rende di assoluta rilevanza il momento della liquidazione della spesa. Secondo il principio applicato, infatti, la liquidazione è la registrazione contabile effettuata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile e, di conseguenza, certifica il corretto impegno effettuato in precedenza. Per rimarcare l'importanza di questa fase della spesa, il principio applicato si preoccupa di definire il più possibile l'atto di registrazione della liquidazione, raccomandando la maggiore tempestività possibile. Alla fine dell'esercizio, infatti, gli impegni contabili non liquidati o non liquidabili nell'esercizio in corso di gestione sono annullati e re-imputati nell'esercizio in cui l'obbligazione risulta esigibile.

In sede di liquidazione, l'ente deve verificare che:

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

La contabilizzazione dell'IVA per le attività rilevanti

La contabilizzazione dei fatti gestionali rilevanti ai fini IVA prevista nel principio applicato, merita un approfondimento. Con il DPCM e i suoi allegati, il legislatore delegato prende definitivamente posizione sul tema, eliminando le ambiguità sino ad oggi presenti in tema di corretta imputazione delle poste a credito e a debito IVA dei Comuni nei confronti dell'erario.

Sul versante corrente del bilancio, il principio chiarisce definitivamente che nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'ente, le entrate e le spese sono contabilizzate al lordo di IVA e per la contabilizzazione IVA diventa rilevante: la contabilità separata extracontabile, regolata secondo le norme fiscali e la contabilità finanziaria che rileva, tra gli accertamenti, l'eventuale credito IVA o, negli impegni, l'eventuale debito IVA. Il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione a favore dello Stato o in sede di dichiarazione IVA. Il credito è accertato con imputazione nell'esercizio in cui l'ente richiede il rimborso o, ancorché non esplicitato nel principio, quando l'ente si avvale della compensazione tra crediti e debiti fiscali.

La registrazione delle operazioni fiscalmente rilevanti cambiano radicalmente in caso di entrate e spese di investimento. Per evitare che il credito IVA rilevato da spese finanziate con debito possa incidere sugli equilibri correnti di bilancio, è previsto che lo stesso non possa essere destinato a compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti.

In modo del tutto analogo è anche previsto che il corrispettivo della cessione di un bene immobile fiscalmente rilevante finanzia la spesa al netto del debito IVA.

Il principio applicato non si preoccupa di esplicitare le conseguenze delle affermazioni sopra indicate. In realtà, stabilire che alcune entrate non possono finanziare la spesa (riscossione dell'IVA a debito in seguito all'alienazione) o che alcuni crediti IVA non possono essere utilizzati in sede di compensazione (crediti IVA derivanti da spese finanziate con debito) altera complessivamente gli equilibri di bilancio. La fase sperimentale dovrà dare risposta a queste problematiche evidenziando il comportamento più corretto per salvaguardare le indicazioni del principio con l'effettiva operatività degli enti locali

3.8. Le anticipazioni di cassa e i servizi per conto terzi

In conclusione della breve disamina delle principali novità del principio generale e applicato della contabilità finanziaria, si segnalano due indicazioni che, molto opportunamente, chiariscono la corretta iscrizione contabile delle cd movimentazioni finanziarie: le anticipazioni di cassa e i servizi per conto di terzi. Tali poste non hanno alcuna rilevanza finanziaria, economica e patrimoniale, ma la loro corretta rappresentazione contribuisce a rendere maggiormente evidente lo stato di salute dell'ente e della sua effettiva attività.

Le anticipazioni di cassa

Senza smentire quanto previsto dal decreto legislativo n. 267/2000 e s.m.i (Testo Unico degli enti locali), il principio applicato prevede una contabilizzazione delle anticipazioni di cassa del tutto coerente con l'esigenza di rappresentare in modo veritiero e trasparente le reali esigenze di cassa nell'esercizio finanziario di riferimento.

Dopo aver ribadito che le anticipazioni non costituiscono operazioni di indebitamento, in quanto destinate esclusivamente a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente e destinate ad essere chiuse entro l'esercizio, il principio contabile disciplina nel dettaglio l'obbligatoria rappresentazione contabile dell'utilizzo delle anticipazioni.

Innanzitutto (ma questa non è una novità) è stabilito che, alla data del 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse.

Richiamando il principio generale dell'integrità allegato al decreto legislativo n. 118/2011, l'allegato 2 al Dpcm 28 dicembre 2011 stabilisce che le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle anticipazioni di tesoreria sono registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate. A dare sostanza a questo principio (che inevitabilmente costringe gli enti a continue contabilizzazioni nel corso dell'anno) contribuisce senza dubbio il principio generale della competenza finanziaria, il quale prevede che gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio.

Dopo le affermazioni rappresentate in precedenza, tutte ispirate dall'assoluta volontà di rendere evidente, anche sotto il profilo contabile, un fenomeno che, se frequente, è un indicatore di possibile squilibrio strutturale, il principio applicato stabilisce una modalità di registrazione non del tutto coerente con quanto in precedenza affermato. Invece di applicare il principio dell'integrità nel suo complesso, il principio applicato si "accontenta" di rappresentare le anticipazioni di cassa in un allegato. Si stabilisce infatti che nel rendiconto generale si espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. Solo un apposito documento dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno.

I servizi per conto di terzi

L'esperienza maturata negli ultimi anni ha consigliato il legislatore delegato di puntualizzare il meglio possibile le operazioni finanziarie che devono essere imputate tra i servizi per conto di terzi, evitando comportamenti elusivi da parte degli enti locali.

A livello generale, sono da imputare tra i servizi per conto di terzi tutte le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta. A ribadire l'assoluta assenza di discrezionalità e autonomia gestionale, il principio ribadisce che i relativi stanziamenti non hanno natura autorizzatoria.

Per individuare quando l'ente esercita la sua autonomia decisionale, il principio applicato individua tre elementi: ammontare, tempi e destinatari della spesa. Se l'ente ha il potere di modificare almeno uno di questi, la registrazione contabile non può avvenire tra i servizi per conto di terzi.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, il principio fornisce alcuni esempi di operazioni che possono correttamente essere imputate tra i servizi per conto di terzi, quali:

- le operazioni svolte dall'ente come «capofila», solo come mero esecutore della spesa, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti;
- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo.

Devono, al contrario, essere contabilizzate tra le entrate e le spese del bilancio di previsione, sempre a titolo esemplificativo, le seguenti operazioni:

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

- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio.

Seppur non in linea con la definizione appena enunciata, continuano ad essere classificate quali "servizi per conto di terzi" i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità e i relativi rimborsi.

APPENDICE

1) Bilancio armonizzato per titoli

Entrate	Spese
Titolo 1 Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Titolo 1 Spese correnti
Titolo 2 Trasferimenti correnti	
Titolo 3 Entrate extratributarie	
Titolo 4 Entrate in conto capitale	Titolo 2 Spese in conto capitale
Titolo 5 Entrate da riduzione di attività finanziarie	Titolo 3 Spese per incremento attività finanziarie
Titolo 6 Accensione Prestiti	Titolo 4 Rimborso Prestiti
Titolo 7 Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	Titolo 5 Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
Titolo 9 Entrate per conto terzi e partite di giro	Titolo 7 Spese per conto terzi e partite di giro

2) Entrate per titoli, tipologie e categorie

<i>ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA E CONTRIBUTIVA</i>	
1010100	Tipologia 101: Tributi diretti
1010123	Addizionale comunale IRPEF
1010124	Altre addizionali comunali di tributi diretti
1010125	Addizionali provinciali di tributi diretti
1010103	Cedolare secca
1010109	Altre imposte sostitutive
1010114	Imposta municipale propria
1010115	Imposta comunale sugli immobili (ICI)
1010118	Imposta sul patrimonio

1010199	Altre imposte dirette
1010200	Tipologia 102: Tributi indiretti
1010204	Imposta sulle assicurazioni
1010217	Imposta sulle assicurazioni Rc auto
1010218	Imposta di iscrizione al pubblico registro automobilistico (PRA)
1010221	Accisa sul gasolio
1010222	Imposte sulle concessioni dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile
1010223	Imposte comunali sulla pubblicità e sulle affissioni
1010224	Imposta sulle insegne
1010226	Imposta sul consumo d'acqua
1010227	Imposta di soggiorno
1010236	Tasse sulle concessioni comunali
1010238	Tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi
1010239	Tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente
1010241	Tasse automobilistiche
1010242	Tassa smaltimento rifiuti solidi urbani
1010243	Tassa occupazione spazi e aree pubbliche
1010248	Diritti speciali sulle acque da tavola
1010249	Diritti mattatoi
1010252	Diritti degli Enti provinciali turismo
1010253	Proventi dei Casinò
1010254	Proventi speciali assimilati alle imposte sui prodotti
1010256	Altri proventi speciali assimilati alle altre imposte sulla produzione
1010299	Altre imposte indirette n.a.c.
1010500	Tipologia 105: Compartecipazioni di tributi
1010505	Compartecipazione IVA ai Comuni
1010506	Compartecipazione IRPEF ai Comuni
1010507	Compartecipazione IRPEF alle Province
1010509	Altre compartecipazioni alle province
1010510	Altre compartecipazioni a comuni
1030100	Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali
1030101	Fondi perequativi dallo Stato
1030200	Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma
1030201	Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma

	TRASFERIMENTI CORRENTI
2010100	Tipologia 101: Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche
2010101	Trasferimenti correnti da Amministrazioni CENTRALI
2010102	Trasferimenti correnti da Amministrazioni LOCALI
2010103	Trasferimenti correnti da ENTI DI PREVIDENZA
2010104	Trasferimenti correnti da organismi interni e/o unità locali della amministrazione
2010200	Tipologia 102: Trasferimenti correnti da Famiglie
2010201	Trasferimenti correnti da Famiglie
2010300	Tipologia 103: Trasferimenti correnti da Imprese
2010301	Sponsorizzazioni da imprese
2010302	Altri trasferimenti correnti da imprese
2010400	Tipologia 104: Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private
2010401	Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private
2010500	Tipologia 105: Trasferimenti correnti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
2010501	Trasferimenti correnti dall'Unione Europea
2010502	Trasferimenti correnti dal Resto del Mondo
	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE
3010000	Tipologia 100: Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni
3010100	Vendita di beni
3010200	Vendita di servizi
3010300	Proventi derivanti dalla gestione dei beni
3020000	Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti
3020100	Entrate da famiglie derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti
3020200	Entrate da Imprese derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti
3020300	Entrate da Istituzioni Sociali Private derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti
3030000	Tipologia 300: Interessi attivi
3030100	Interessi attivi da titoli e finanziamenti a breve termine
3030200	Interessi attivi da titoli e finanziamenti a medio - lungo termine
3030300	Altri interessi attivi

3040000	Tipologia 400: Altre entrate da redditi da capitale
3040100	Rendimenti da fondi di investimento
3040200	Entrate derivanti dalla distribuzione di dividendi
3040300	Entrate derivanti dalla distribuzione di utili e avanzi
3040400	Altre entrate da redditi da capitale
3050000	Tipologia 500: Rimborsi e altre entrate correnti
3050100	Indennizzi di assicurazione
3050200	Rimborsi in entrata
3050300	Altre entrate correnti n.a.c.
	<i>ENTRATE IN CONTO CAPITALE</i>
4010000	Tipologia 100: Tributi in conto capitale
4010200	Imposte da sanatorie e condoni
4010400	Altre imposte in conto capitale
4020000	Tipologia 200: Contributi agli investimenti
4020100	Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche
4020200	Contributi agli investimenti da Famiglie
4020300	Contributi agli investimenti da Imprese
4020400	Contributi agli investimenti da Istituzioni Sociali Private
4020500	Contributi agli investimenti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
4030000	Tipologia 300: Trasferimenti in conto capitale
4030100	Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di amministrazioni pubbliche
4030200	Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di Famiglie
4030300	Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di Imprese
4030400	Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di Istituzioni Sociali Private
4030500	Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte dell'Unione Europea e del Resto del Mondo
4030600	Trasferimenti in conto capitale per cancellazione di crediti dell'amministrazione da parte di amministrazioni pubbliche
4030700	Trasferimenti in conto capitale per cancellazione di crediti dell'amministrazione da parte di Famiglie
4030800	Trasferimenti in conto capitale per cancellazione di crediti dell'amministrazione da

	parte di Imprese
4030900	Trasferimenti in conto capitale per cancellazione di crediti dell'amministrazione da parte di Istituzioni Sociali Private
4031000	Trasferimenti in conto capitale per cancellazione di crediti dell'amministrazione da parte dell'Unione Europea e Resto del Mondo
4031600	Altri trasferimenti in conto capitale da amministrazioni pubbliche
4031700	Altri trasferimenti in conto capitale da Famiglie
4031800	Altri trasferimenti in conto capitale da Imprese
4031900	Altri trasferimenti in conto capitale da Istituzioni Sociali Private
4032000	Altri trasferimenti in conto capitale dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
4040000	Tipologia 400: Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali
4040100	Alienazione di beni materiali
4040200	Cessione di Terreni e di beni materiali non prodotti
4040300	Alienazione di beni immateriali
4050000	Tipologia 500: Altre entrate in conto capitale
4050100	Permessi da costruire
4050200	Entrate derivanti da conferimento immobili a fondi immobiliari
4050300	Altre Entrate in conto capitale n.a.c.
	<i>ENTRATE DA RIDUZIONE DI ATTIVITA' FINANZIARIE</i>
5010000	Tipologia 100: Alienazione di attività finanziarie
5010100	Alienazione di azioni e partecipazioni e conferimenti di capitale
5010200	Alienazione di quote di fondi comuni di investimento
5010300	Alienazione di titoli obbligazionari a breve termine
5010400	Alienazione di titoli obbligazionari a medio-lungo termine
5020000	Tipologia 200: Riscossione di crediti
5020100	Riscossione crediti a tasso agevolato da Amministrazioni Pubbliche
5020200	Riscossione crediti a tasso agevolato da Famiglie
5020300	Riscossione crediti a tasso agevolato da Imprese
5020400	Riscossione crediti a tasso agevolato da Istituzioni Sociali Private
5020500	Riscossione crediti a tasso agevolato dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
5020600	Riscossione crediti a tasso non agevolato da Amministrazione Pubbliche
5020700	Riscossione crediti a tasso non agevolato da Famiglie
5020800	Riscossione crediti a tasso non agevolato da Imprese
5020900	Riscossione crediti a tasso non agevolato da Istituzioni Sociali Private

5021000	Riscossione crediti a tasso non agevolato dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
5021100	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Amministrazioni Pubbliche
5021200	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Famiglie
5021300	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Imprese
5021400	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore di Istituzioni Sociali Private
5021500	Riscossione crediti sorti a seguito di escussione di garanzie in favore dell'Unione Europea e del Resto del Mondo
5030000	Tipologia 300: Altre entrate per riduzione di attività finanziarie
5030100	Riduzione di altre attività finanziarie verso Amministrazioni Pubbliche
5030200	Riduzione di altre attività finanziarie verso Famiglie
5030300	Riduzione di altre attività finanziarie verso Imprese
5030400	Riduzione di altre attività finanziarie verso Istituzioni Sociali Private
5030500	Riduzione di altre attività finanziarie verso Unione Europea e Resto del Mondo
5030600	Prelievi dai conti di tesoreria statale diversi dalla Tesoreria Unica
5030700	Prelievi da depositi bancari
	<i>ACCENSIONE PRESTITI</i>
6010000	Tipologia 100: Emissione di titoli obbligazionari
6010200	Emissioni titoli obbligazionari a medio-lungo termine
6020000	Tipologia 200: Accensione Prestiti a breve termine
6020100	Finanziamenti a breve termine
6020200	Anticipazioni
6030000	Tipologia 300: Accensione Mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
6030100	Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine
6030200	Accensione prestiti da attualizzazione Contributi Pluriennali
6030300	Accensione prestiti a seguito di escussione di garanzie in favore dell'amministrazione
6040000	Tipologia 400: Altre forme di indebitamento
6040200	Accensione Prestiti - Leasing finanziario
6040300	Accensione Prestiti - Operazioni di cartolarizzazione
6040400	Accensione Prestiti - Derivati
	<i>ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE</i>

ENTRATE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO	
9010000	Tipologia 100: Entrate per partite di giro
9010100	Riscossione imposte e tributi per conto terzi
9010200	Ritenute su redditi da lavoro dipendente
9010300	Ritenute su redditi da lavoro autonomo
9010400	Altre entrate per partite di giro
9020000	Tipologia 200: Entrate per conto terzi
9020100	Rimborsi per acquisto di beni e servizi per conto terzi
9020200	Trasferimenti per conto terzi ricevuti da Amministrazioni pubbliche
9020300	Trasferimenti per conto terzi da altri settori
9020400	Depositi di/presso terzi
9020500	Altre entrate per conto terzi

3) Spese per missioni, programmi, titoli

MISSIONE	Servizi istituzionali e generali, di gestione e di controllo
0101 Programma	Organi istituzionali
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
0102 Programma	Segreteria generale e organizzazione
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
0103 Programma	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0104 Programma	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
0105 Programma	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
0106 Programma	Ufficio tecnico
Titolo 1	Spese correnti

	Titolo 2	Spese in conto capitale
0107	Programma	Anagrafe, stato civile e servizio elettorale
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
0108	Programma	Servizio statistico e sistemi informativi
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
0109	Programma	Servizio di assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
0110	Programma	Risorse umane
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
0111	Programma	Altri servizi generali
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
MISSIONE		Giustizia
0201	Programma	Uffici giudiziari
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
0202	Programma	Casa circondariale e altri servizi
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
MISSIONE		Ordine pubblico e sicurezza
0301	Programma	Polizia locale
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
	Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0302	Programma	Polizia commerciale
	Titolo 1	Spese correnti
	Titolo 2	Spese in conto capitale
	Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie

0303 Programma	Polizia amministrativa
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0304 Programma	Sistema integrato di sicurezza urbana
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Istruzione e diritto allo studio
0401 Programma	Scuola dell'infanzia
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0402 Programma	Istruzione primaria
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0403 Programma	Istruzione secondaria inferiore
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0404 Programma	Istruzione secondaria superiore
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0405 Programma	Istruzione universitaria
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0406 Programma	Istruzione tecnica superiore
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie

0407 Programma	Servizi ausiliari all'istruzione
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0408 Programma	Diritto allo studio
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0409 Programma	Programmazione del sistema educativo regionale
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali
0501 Programma	Valorizzazione dei beni di interesse storico
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0502 Programma	Attività culturali e interventi diversi nel settore culturale
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Politiche giovanili, sport e tempo libero
0601 Programma	Piscine comunali, Stadio comunale, palazzo dello sport ed altri impianti
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0602 Programma	Sport e tempo libero
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0603 Programma	Giovani
Titolo 1	Spese correnti

Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Turismo
0701 Programma	Sviluppo e valorizzazione del turismo
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Assetto del territorio ed edilizia abitativa
0801 Programma	Urbanistica e programmazione del territorio
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0802 Programma	Edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia economico-popolare
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0803 Programma	Viabilità, circolazione stradale e illuminazione pubblica
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente
0901 Programma	Difesa del suolo
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0902 Programma	Servizi di tutela, valorizzazione e recupero ambientale (cave)
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0903 Programma	Rifiuti
Titolo 1	Spese correnti

Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0904 Programma	Servizio idrico integrato
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0905 Programma	Aree protette, parchi naturali, protezione naturalistica e forestazione
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0906 Programma	Tutela e valorizzazione delle risorse idriche
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0907 Programma	Sviluppo sostenibile territorio montano piccoli Comuni
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
0908 Programma	Qualità dell'aria e riduzione dell'inquinamento
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Trasporti e diritto alla mobilità
1001 Programma	Trasporto pubblico su ferrovia
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1002 Programma	Trasporto pubblico su strada
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1003 Programma	Altre modalità di trasporto pubblico

Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Soccorso civile
1101 Programma	Sistema di protezione civile
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1102 Programma	Interventi a seguito di calamità naturali
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia
1201 Programma	Interventi per l'infanzia e per i minori
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1202 Programma	Interventi per la disabilità
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1203 Programma	Interventi per gli anziani
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1204 Programma	Interventi per soggetti a rischio di esclusione sociale
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1205 Programma	Interventi a favore delle famiglie
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie

1206 Programma	Programmazione e governo della rete dei servizi sociosanitari e sociali
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1207 Programma	Cooperazione e associazionismo
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1208 Programma	Servizio necroscopico e cimiteriale
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Tutela della salute
1301 Programma	Servizio sanitario regionale - finanziamento ordinario corrente per la garanzia dei LEA
Titolo 1	Spese correnti
1302 Programma	Servizio sanitario regionale - finanziamento aggiuntivo corrente per livelli di assistenza superiori ai LEA
Titolo 1	Spese correnti
1303 Programma	Servizio sanitario regionale - finanziamento aggiuntivo corrente per la copertura dello squilibrio di bilancio corrente
Titolo 1	Spese correnti
1304 Programma	Servizio sanitario regionale - ripiano di disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
1305 Programma	Servizio sanitario regionale - investimenti sanitari
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1306 Programma	Servizio sanitario regionale - restituzione maggiori gettiti SSN
Titolo 1	Spese correnti

1307 Programma	Ulteriori spese in materia sanitaria
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Sviluppo economico e competitività
1401 Programma	Industria e PMI
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1402 Programma	Commercio - reti distributive - tutela dei consumatori
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1403 Programma	Artigianato
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1404 Programma	Ricerca e innovazione
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1405 Programma	Reti e altri servizi di pubblica utilità
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Politiche per il lavoro e la formazione professionale
1501 Programma	Servizi per lo sviluppo del mercato del lavoro
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1502 Programma	Formazione professionale
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale

Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1503 Programma	Sostegno all'occupazione
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca
1601 Programma	Sistema Agroalimentare
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1602 Programma	Caccia e pesca
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Energia e diversificazione delle fonti energetiche
1701 Programma	Energia elettrica
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1702 Programma	Gas naturale
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
1703 Programma	Fonti energetiche
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali
1801 Programma	Relazioni finanziarie con le altre autonomie territoriali
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie

1802 Programma	Federalismo fiscale regionale in attuazione del dlgs n.68/2011
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
MISSIONE	Relazioni internazionali
1901 Programma	Relazioni internazionali e Cooperazione allo sviluppo
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
Titolo 3	Spese per incremento di attività finanziarie
MISSIONE	Fondi e accantonamenti
2001 Programma	Fondo di riserva
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
2002 Programma	Fondo svalutazione crediti
Titolo 1	Spese correnti
2003 Programma	Altri fondi
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 2	Spese in conto capitale
MISSIONE	Debito pubblico
5001 Programma	Quota interessi ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
Titolo 1	Spese correnti
5002 Programma	Quota capitale ammortamento mutui e prestiti obbligazionari
Titolo 4	Rimborso prestiti
MISSIONE	Anticipazioni finanziarie
6001 Programma	Restituzione anticipazione di tesoreria
Titolo 1	Spese correnti
Titolo 5	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere
MISSIONE	Servizi per conto terzi
9901 Programma	Servizi per conto terzi e Partite di giro
Titolo 7	Spese per conto terzi e partite di giro
9902 Programma	Anticipazioni per il finanziamento del SSN

Titolo 7

Spese per conto terzi e partite di giro

RIFERIMENTI NORMATIVI

D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118

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.

TITOLO I

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

Art. 1 *Oggetto e ambito di applicazione*

1. Le disposizioni recate dal presente decreto costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'*articolo 117, comma 3, della Costituzione* e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'*articolo 120, secondo comma, della Costituzione*.
2. Le Regioni adeguano con legge i propri ordinamenti alle presenti disposizioni. Qualora le regioni non provvedano all'adeguamento di cui al primo periodo entro sei mesi dall'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui all'*articolo 36, comma 5, sino all'adozione delle disposizioni regionali*, trovano immediata e diretta applicazione le disposizioni di cui al Titolo I del presente decreto e ai decreti di cui all'*articolo 36, comma 5*.
3. Il presente titolo contiene i principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali di cui all'*articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267* e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo secondo del presente decreto.
4. Con i decreti legislativi di cui all'*articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009, n. 42*, sono identificate le tipologie di soggetti giuridici che costituiscono enti ed organismi strumentali ai fini dell'applicazione delle presenti disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio.
5. Per gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, come individuati all'*articolo 19*, si applicano le disposizioni recate dal Titolo II.

Art. 2 *Adozione di sistemi contabili omogenei*

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

garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

3. Le istituzioni degli enti locali di cui all'*articolo 114 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267* e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.

4. In relazione al riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, si procede ai sensi dell'*articolo 42 della legge 31 dicembre 2009, n. 196*, previa apposita sperimentazione, alla graduale estensione della disciplina adottata in applicazione del medesimo articolo alle amministrazioni di cui ai commi 1 e 2.

Art. 3 *Principi contabili generali e applicati*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 2, commi 1 e 2*, conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'*allegato 1*, parte integrante al presente decreto, ed ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'*articolo 36, comma 5*.

2. I principi applicati di cui al comma 1 garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili.

3. Gli enti strumentali delle amministrazioni di cui all'*articolo 2, comma 1*, che adottano la contabilità economico-patrimoniale conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'*allegato 1* e ai principi del *codice civile*.

Art. 4 *Piano dei conti integrato*

1. Al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni di cui all'*articolo 2, commi 1 e 2*, adottano un comune piano dei conti integrato definito con le modalità di cui all'*articolo 36, comma 5*.

2. Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

3. L'elenco dei conti economico-patrimoniali comprende i conti necessari per le operazioni di integrazione, rettifica e ammortamento, effettuate secondo le modalità e i tempi necessari alle esigenze conoscitive della finanza pubblica.

4. Il piano dei conti di ciascun comparto di enti può essere articolato in considerazione alla specificità dell'attività svolta, fermo restando la riconducibilità delle predette voci alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrato comune di cui al comma 1.

5. Il livello del piano dei conti integrato comune rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche.

6. Al fine di facilitare il monitoraggio e il confronto delle grandezze di finanza pubblica rispetto al consuntivo, le amministrazioni di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, allegano al bilancio annuale di previsione un documento conoscitivo concernente le previsioni relative agli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato di cui al comma 1.

7. Al fine di fornire supporto all'analisi degli scostamenti in sede di consuntivo rispetto alle previsioni, la nota integrativa al rendiconto che espone i risultati della gestione, deve essere corredata di un allegato conoscitivo che esponga le risultanze degli aggregati corrispondenti alle voci articolate secondo la struttura del piano dei conti integrato.

Art. 5 *Definizione della transazione elementare*

1. Ogni atto gestionale genera una transazione elementare.

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

3. Le amministrazioni di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, organizzano il proprio sistema informativo-contabile in modo tale da non consentire l'esecuzione delle transazioni in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione.

Art. 6 *Struttura della codifica della transazione elementare*

1. La struttura della codifica della transazione elementare è definita con le modalità di cui all'*articolo 36*, comma 5, ed è integrata o modificata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Art. 7 *Modalità di codificazione delle transazioni elementari*

1. Al fine di garantire l'omogeneità dei bilanci pubblici, le amministrazioni di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, codificano le transazioni elementari uniformandosi alle istruzioni degli appositi glossari. È vietato:

- a) l'adozione del criterio della prevalenza;
- b) l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi;
- c) assumere impegni sui fondi di riserva.

Art. 8 *Adeguamento SIOPE*

1. Con le modalità definite dall'*articolo 14*, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sono aggiornate le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti integrato.

2. Eventuali ulteriori livelli di articolazione delle codifiche SIOPE sono riconducibili alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrati.

Art. 9 *Il sistema di bilancio*

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

Art. 10 *Bilanci di previsione finanziari*

1. Il bilancio di previsione finanziario annuale ed il bilancio di previsione finanziario pluriennale hanno carattere autorizzatorio.

2. Il bilancio di previsione pluriennale è almeno triennale ed è aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione.

3. Le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, allegano ai propri bilanci di previsione e di rendicontazione, l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto dall'*articolo 172, comma 1, lettera b) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*.

4. Le predette amministrazioni comunicano periodicamente, e comunque in sede di rendicontazione, l'elenco delle partecipazioni possedute e il tipo di contabilità adottato dalle partecipate stesse.

Art. 11 *Schemi di bilancio*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.

2. Le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento a livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini e dell'eventuale relativo scostamento tra costi standard e costi effettivi, predisposto sulla base di un apposito schema tipo definito con i decreti legislativi di cui all'*articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009, n. 42*.

3. Gli schemi di bilancio di cui al comma 1, unitamente alle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, sono definiti con le modalità di cui all'*articolo 36, comma 5*.

Art. 12 Omogeneità della classificazione delle spese

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

Art. 13 Definizione del contenuto di missione e programma

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

2. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, è costituita dai programmi.

Art. 14 Criteri per la specificazione e classificazione delle spese

1. Unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari, economici e patrimoniali, i documenti di bilancio previsivi e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, in attuazione di quanto previsto dall'*articolo 13* ripartiscono le spese in:

a) missioni, come definite all'*articolo 13*, comma 1, secondo periodo. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli *articoli 117 e 118 della Costituzione*. Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;

b) programmi, come definiti all'*articolo 13*, comma 1, terzo periodo. In attuazione dell'*articolo 12*, ferma restando l'autonomia delle amministrazioni nella individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere l'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, i programmi andranno individuati nel rispetto dei criteri e metodologie individuate nell'*articolo 36* comma 5. Il programma è, inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi). Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e classificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse;

c) macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati si raggruppano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in capitoli ed in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'*articolo 4*.

2. La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa.

3. Le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, allegano al bilancio consuntivo un apposito allegato che includa una rappresentazione riassuntiva dei costi sostenuti per le funzioni riconducibili al vincolo di cui all'*articolo 117, secondo comma, lettera m)*, della Costituzione e alle funzioni fondamentali di cui al medesimo *articolo 117, secondo comma, lettera p)*, della Costituzione, nonché dei relativi costi e fabbisogni standard. I contenuti e lo schema dell'allegato di cui al presente comma sono definiti secondo le modalità di cui all'*articolo 36, comma 5*, anche al fine di consentire una comparazione tra i costi e i fabbisogni effettivi e i costi e fabbisogni standard.

Art. 15 *Criteria per la specificazione e la classificazione delle entrate*

1. Le entrate degli schemi di bilancio finanziario di cui all'*articolo 11* sono classificate secondo i successivi livelli di dettaglio:

- a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto;
- c) categorie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente.

2. I capitoli, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

Art. 16 *Flessibilità degli stanziamenti di bilancio*

1. Al fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 2*, commi 1 e 2, possono effettuare:

- a) in sede di gestione, variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione;
- b) in sede di gestione o di predisposizione del progetto di bilancio di previsione, variazioni tra le dotazioni finanziarie rimodulabili interne a ciascun programma ovvero rimodulazioni compensative tra programmi di diverse missioni.

2. Ai fini del comma 1, lettera b), si applicano in quanto compatibili le disposizioni in materia di rimodulazione delle spese di cui all'*articolo 21, commi 5, 6, 7 e 8 della legge 31 dicembre 2009, n. 196*. Resta in ogni caso precluso l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare spese correnti.

Art. 17 *Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 3*, comma 2, predispongono un budget economico.
2. Al fine di consentire il consolidamento dei propri dati di cassa con quelli delle altre amministrazioni pubbliche, gli enti di cui all'*articolo 3*, comma 2, individuati dall'ISTAT ai sensi dell'*articolo 1*, commi 2 e 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, riclassificano i propri dati contabili attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'*articolo 14*, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.
3. Al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della propria spesa complessiva in missioni e programmi, come definiti dall'*articolo 13* del presente decreto, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 2, elaborano un apposito prospetto concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.
4. Tale prospetto, definito secondo le modalità di cui all'*articolo 36*, comma 5, è allegato al budget e al bilancio di esercizio in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.
5. La relazione sulla gestione attesta - nell'ambito del quadro di riferimento in cui operano i soggetti di cui al comma 1, a corredo delle informazioni, e in coerenza con la missione - le attività riferite a ciascun programma di spesa.
6. Gli organi interni di controllo vigilano sull'attuazione di quanto previsto dai precedenti commi, attestando tale adempimento nella relazione di cui all'*articolo 2429* del codice civile.

Art. 18 *Termini di approvazione dei bilanci*

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 1*, comma 3, approvano:
 - a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
 - b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo;
 - c) il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo.
2. Le amministrazioni pubbliche di cui all'*articolo 1* trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, secondo gli schemi e le modalità previste dall'*articolo 13*, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Gli schemi, standardizzati ed omogenei, assicurano l'effettiva comparabilità delle informazioni tra i diversi enti territoriali.

TITOLO II

Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario

Art. 19 *Oggetto e ambito di applicazione*

1. Le disposizioni del presente titolo, che costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'*articolo 117, comma 3, della Costituzione* e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'*articolo 120, secondo comma, della Costituzione*, al fine di garantire che gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale concorrano al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base di principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci, sono dirette a disciplinare le modalità di redazione e di consolidamento dei bilanci da parte dei predetti enti, nonché a dettare i principi contabili cui devono attenersi gli stessi per l'attuazione delle disposizioni ivi contenute.

2. Gli enti destinatari delle disposizioni del presente titolo sono:

a) le regioni, per la parte del bilancio regionale che riguarda il finanziamento e la spesa del relativo servizio sanitario, rilevata attraverso scritture di contabilità finanziaria;

b) le regioni:

i) per la parte del finanziamento del servizio sanitario, regionale direttamente gestito, rilevata attraverso scritture di contabilità economico-patrimoniale, qualora le singole regioni esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, d'ora in poi denominata gestione sanitaria accentrata presso la regione;

ii) per il consolidamento dei conti degli enti sanitari di cui alla lettera c) e, ove presente ai sensi del punto i), della gestione sanitaria accentrata presso la regione;

c) aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale;

d) istituti zooprofilattici di cui al *decreto legislativo 30 giugno 1993, n. 270*.

Art. 20 *Trasparenza dei conti sanitari e finalizzazione delle risorse al finanziamento dei singoli servizi sanitari regionali*

1. Nell'ambito del bilancio regionale le regioni garantiscono un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso. A tal fine le regioni adottano un'articolazione in capitoli tale da garantire, sia nella sezione dell'entrata che nella sezione della spesa, ivi compresa l'eventuale movimentazione di partite di giro, separata evidenza delle seguenti grandezze:

A) Entrate:

a) finanziamento sanitario ordinario corrente quale derivante dalle fonti di finanziamento definite nell'atto formale di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di indi-

viduazione delle relative fonti di finanziamento intercettate dall'ente regionale, ivi compresa la mobilità attiva programmata per l'esercizio;

b) finanziamento sanitario aggiuntivo corrente, quale derivante dagli eventuali atti regionali di incremento di aliquote fiscali per il finanziamento della sanità regionale, dagli automatismi fiscali intervenuti ai sensi della vigente legislazione in materia di copertura dei disavanzi sanitari, da altri atti di finanziamento regionale aggiuntivo, ivi compresi quelli di erogazione dei livelli di assistenza superiori rispetto ai LEA, da pay back e da iscrizione volontaria al Servizio sanitario nazionale;

c) finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;

d) finanziamento per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'*articolo 20, della legge n. 67 del 1988*;

B) Spesa:

a) spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il pay back;

b) spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento di livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA;

c) spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso;

d) spesa per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'*articolo 20, della legge n. 67 del 1988*.

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

a) accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate, nonché gli importi delle manovre fiscali regionali destinate, nell'esercizio di competenza, al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard, come stimati dal competente Dipartimento delle finanze. Ove si verificano la perdita definitiva di quote di finanziamento condizionate alla verifica di adempimenti regionali, ai sensi della legislazione vigente, ovvero un minore importo effettivo delle risorse derivanti dalla manovra fiscale regionale che finanzia l'esercizio, detti eventi sono registrati come cancellazione dei residui attivi nell'esercizio nel quale la perdita si determina definitivamente;

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

3. Per la parte in conto capitale riferita all'edilizia sanitaria di cui all'*articolo 20 della legge 11 marzo 1988, n. 67*, e successive modificazioni, le regioni accertano e impegnano nel corso dell'esercizio l'importo corrispondente a quello indicato nel decreto di ammissione al finanziamento. In caso di revoca dell'ammissione a finanziamento ai sensi dell'*articolo 1, comma 310, della legge 23 dicembre 2005, n. 266*, le regioni registrano detto evento nell'esercizio nel quale la revoca è disposta.

Art. 21 *Accensione di conti di tesoreria intestati alla sanità*

1. Per garantire trasparenza e confrontabilità dei flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard:

a) le risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard che affluiscono nei conti di tesoreria unica intestati alle singole regioni e a titolo di trasferimento dal Bilancio dello Stato e di anticipazione mensile di tesoreria sono versate in conti di tesoreria unica appositamente istituiti per il finanziamento del servizio sanitario nazionale e funzionanti secondo le modalità di cui all'*articolo 7 del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279*;

b) le ulteriori risorse destinate al finanziamento del Servizio sanitario nazionale sono versate in appositi conti correnti intestati alla sanità presso i tesorieri delle regioni secondo le modalità previste dall'*articolo 77-quater, comma 2, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133*.

2. Ai fini della rilevazione SIOPE le regioni sono identificate da distinti codici-ente, riguardanti la gestione non sanitaria e la gestione sanitaria.

Art. 22 *Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di sussistenza della gestione sanitaria accentrata presso la regione*

1. Le regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'*articolo 19, comma 2, lettera b), punto i)*, individuano nella propria struttura organizzativa uno specifico centro di responsabilità, d'ora in poi denominato gestione sanitaria accentrata presso la regione, deputato all'implementazione ed alla tenuta di una contabilità di tipo economico-patrimoniale atta a rilevare, in maniera sistematica e continuativa, i rapporti economici, patrimoniali e finanziari intercorrenti fra la singola regione e lo Stato, le altre regioni, le aziende sanitarie, gli altri enti pubblici ed i terzi vari, inerenti le operazioni finanziate con risorse destinate ai rispettivi servizi sanitari regionali.

2. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione registra i fatti gestionali nel libro giornale e li imputa ai conti relativi a singole categorie di valori omogenei, provvedendo alla rilevazione dei costi, dei ricavi e delle variazioni negli elementi attivi e passivi del patrimonio, in modo da dare rappresentazione nel bilancio di esercizio.

3. Le regioni individuano il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione che è tenuto:

a) all'elaborazione e all'adozione del bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;

b) alla coerente compilazione, con il bilancio di esercizio della gestione sanitaria accentrata presso la regione, dei modelli ministeriali CE e SP di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni, e relativi all'ente ivi identificato con il codice "000";

c) alla redazione del bilancio sanitario consolidato mediante il consolidamento dei conti della gestione accentrata stessa e dei conti degli enti di cui all'*articolo 19, comma 2, lettera c)*, secondo le modalità definite nell'*articolo 32*. In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria

accentrata presso la regione garantisce la coerenza del bilancio sanitario consolidato con le risultanze dei modelli ministeriali CE e SP di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e s.m.i. e relative all'ente ivi identificato con il codice "999". In sede di consolidamento, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione ed il responsabile della predisposizione del bilancio regionale, assicurano l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte e contabilizzate in termini di contabilità economico-patrimoniale e quelle iscritte in termini di contabilità finanziaria. Tale riconciliazione è obbligatoriamente riportata nella nota integrativa di cui all'*articolo 32*;

d) le regioni individuano un responsabile regionale che certifichi, con riferimento alla gestione sanitaria accertata presso la regione:

i. in sede di rendicontazione trimestrale, la regolare tenuta dei libri contabili e della contabilità, la riconciliazione dei dati della gestione accentrata con le risultanze del bilancio finanziario, la riconciliazione dei dati di cassa, la coerenza dei dati inseriti nei modelli ministeriali di rilevazione dei conti con le risultanze della contabilità;

ii. in sede di rendicontazione annuale, quando indicato al punto i), nonché la corrispondenza del bilancio alle risultanze della contabilità.

Art. 23 *Individuazione delle responsabilità all'interno delle regioni nel caso di gestione integrale del finanziamento del servizio sanitario regionale presso gli enti di cui del servizio sanitario regionale*

1. Le regioni che non esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i):

a) ne danno preventivamente comunicazione ai Ministeri dell'economia e delle finanze e della salute;

b) trattano presso la regione le sole operazioni di consolidamento dei conti sanitari degli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera c), come disciplinato dall'*articolo 22*, comma 3, lettera c). A tal fine è comunque formalmente individuato un responsabile presso la regione, al quale si applicano le disposizioni recate dall'*articolo 32*;

c) non possono effettuare, a valere sui capitoli di spesa del servizio sanitario regionale, operazioni di gestione diverse dal mero trasferimento delle somme agli enti del servizio sanitario regionale di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera c). A tal fine le regioni destinano in ciascun esercizio agli enti del servizio sanitario regionale l'intero importo del finanziamento previsto nell'esercizio di riferimento.

Art. 24 *Libri obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione*

1. Nelle regioni che esercitano la scelta di gestire direttamente presso la regione una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), i libri contabili obbligatori della gestione sanitaria accentrata presso la regione sono il libro giornale ed il libro degli inventari. Il libro giornale registra indistintamente, in ordine cronologico, tutti i fatti di gestione che abbiano rilievo sui risultati d'esercizio. Il libro degli inventari contiene l'indicazione e

la valutazione di tutte le attività e le passività relative alla gestione sanitaria accentrata presso la regione. All'aggiornamento del libro degli inventari si provvede al termine dell'esercizio.

Art. 25 *Bilancio preventivo economico annuale*

1. Gli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, e lettera c) predispongono un bilancio preventivo economico annuale, in coerenza con la programmazione sanitaria e con la programmazione economico-finanziaria della regione.
2. Il bilancio preventivo economico annuale include un conto economico preventivo e un piano dei flussi di cassa prospettici, redatti secondo gli schemi di conto economico e di rendiconto finanziario previsti dall'*articolo 26*. Al conto economico preventivo è allegato il conto economico dettagliato, secondo lo schema CE di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni.
3. Il bilancio preventivo economico annuale è corredato da una nota illustrativa, dal piano degli investimenti e da una relazione redatta dal direttore generale per gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'*articolo 19* e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione per gli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste. La nota illustrativa esplicita i criteri impiegati nell'elaborazione del bilancio preventivo economico annuale; la relazione del direttore generale o del responsabile della gestione sanitaria accentrata evidenzia i collegamenti con gli altri atti di programmazione aziendali e regionali; il piano degli investimenti definisce gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo economico annuale degli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere corredato dalla relazione del collegio sindacale.
4. Gli enti di cui alla lettera d), del comma 2 dell'*articolo 19* predispongono un bilancio preventivo economico annuale, corredato da una nota illustrativa che espliciti i criteri impiegati nell'elaborazione dello stesso, nonché da un piano degli investimenti che definisca gli investimenti da effettuare nel triennio e le relative modalità di finanziamento. Il bilancio preventivo economico annuale deve essere corredato dalla relazione del collegio dei revisori. Con delibera del direttore generale, il bilancio preventivo economico annuale, corredato dalla nota illustrativa, dal piano triennale degli investimenti e dalla relazione del collegio dei revisori, viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.

Art. 26 *Bilancio di esercizio e schemi di bilancio degli enti del SSN*

1. Il bilancio d'esercizio è redatto con riferimento all'anno solare. Si compone dello stato patrimoniale, del conto economico, del rendiconto finanziario e della nota integrativa ed è corredato da una relazione sulla gestione sottoscritta dal direttore generale, per gli enti di cui alle lettere c) e d) del comma 2 dell'*articolo 19*, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione, per gli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste.

2. Il bilancio di esercizio predisposto dagli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell'*articolo 19* viene sottoposto al Consiglio di amministrazione dell'ente per l'approvazione.

3. Per conferire struttura uniforme alle voci del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio, nonché omogeneità ai valori inseriti in tali voci, gli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste redigono il bilancio di esercizio secondo gli appositi schemi di cui all'*allegato n. 2*, che costituiscono parte integrante del presente decreto legislativo. Gli enti di cui alla lettera d), comma 2, dell'*articolo 19* adottano i medesimi schemi di bilancio, adattando la nota integrativa e la relazione sulla gestione alle specificità del proprio ambito operativo.

4. Per gli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, la nota integrativa deve contenere anche i modelli CE ed SP per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente e la relazione sulla gestione deve contenere anche il modello di rilevazione LA, di cui al *decreto ministeriale 18 giugno 2004* e successive modificazioni ed integrazioni, per l'esercizio in chiusura e per l'esercizio precedente, nonché un'analisi dei costi sostenuti per l'erogazione dei servizi sanitari, distinti per ciascun livello essenziale di assistenza.

Art. 27 *Piano dei conti*

1. Al fine di soddisfare le esigenze di standardizzazione delle procedure contabili e dei debiti informativi previsti dalla normativa vigente, ciascuna voce del piano dei conti degli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, deve essere univocamente riconducibile ad una sola voce dei modelli di rilevazione SP o CE di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni.

2. Gli enti di cui al comma 1 possono dettagliare il proprio piano dei conti inserendo ulteriori sottovoci, rispetto a quelle di cui ai modelli di rilevazione SP e CE di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni, secondo le proprie esigenze informative.

Art. 28 *Norme generali di riferimento*

1. Per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'*articolo 19* applicano gli articoli da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo.

Art. 29 *Principi di valutazione specifici del settore sanitario*

1. Al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta, nonché di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali, sono individuate le modalità di rappresentazione, da parte degli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera c) e lettera b), punto i), ove ricorrano le condizioni ivi previste, delle seguenti fattispecie:

- a) il costo delle rimanenze di beni fungibili è calcolato con il metodo della media ponderata;

b) l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali si effettua per quote costanti, secondo le aliquote indicate nella tabella di cui all'*allegato n. 3*, che costituisce parte integrante del presente decreto legislativo. È fatta salva la possibilità per la Regione di autorizzare l'utilizzo di aliquote più elevate; in tal caso, gli enti devono darne evidenza in nota integrativa. Nell'esercizio di acquisizione dell'immobilizzazione l'aliquota di ammortamento è rapportata alla frazione d'anno di effettivo utilizzo del cespite. È alternativamente consentito applicare forfetariamente la metà dell'aliquota normale. I cespiti di valore inferiore a euro 516, 46 possono essere ammortizzati integralmente nell'esercizio in cui divengono disponibili e pronti per l'uso, ad eccezione di quelli che fanno parte di un'universalità ai sensi dell'art. 816 del codice civile. I cespiti acquistati utilizzando contributi in conto esercizio, indipendentemente dal loro valore, devono essere interamente ammortizzati nell'esercizio di acquisizione. Sono fatti salvi gli ammortamenti effettuati fino all'esercizio precedente a quello di applicazione delle disposizioni di cui al presente titolo;

c) i contributi in conto capitale da regione sono rilevati sulla base del provvedimento di assegnazione. I contributi sono iscritti in un'apposita voce di patrimonio netto, con contestuale rilevazione di un credito verso regione. Laddove siano impiegati per l'acquisizione di cespiti ammortizzabili, i contributi vengono successivamente stornati a proventi con un criterio sistematico, commisurato all'ammortamento dei cespiti cui si riferiscono, producendo la sterilizzazione dell'ammortamento stesso. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di minusvalenza, viene stornata a provento una quota di contributo commisurata alla minusvalenza. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dmissione. Nel caso di cessione di beni acquisiti tramite contributi in conto capitale con generazione di plusvalenza, la plusvalenza viene direttamente iscritta in una riserva del patrimonio netto, senza influenzare il risultato economico dell'esercizio. La quota di contributo residua resta iscritta nell'apposita voce di patrimonio netto ed è utilizzata, unitamente alla riserva derivante dalla plusvalenza, per sterilizzare l'ammortamento dei beni acquisiti con le disponibilità generate dalla dmissione. Le presenti disposizioni si applicano anche ai contributi in conto capitale dallo Stato e da altri enti pubblici, a lasciti e donazioni vincolati all'acquisto di immobilizzazioni, nonché a conferimenti, lasciti e donazioni di immobilizzazioni da parte dello Stato, della regione, di altri soggetti pubblici o privati;

d) i contributi per ripiano perdite sono rilevati in un'apposita voce del patrimonio netto sulla base del provvedimento regionale di assegnazione, con contestuale iscrizione di un credito verso regione. Al momento dell'incasso del credito, il contributo viene stornato dall'apposita voce del patrimonio netto e portato a diretta riduzione della perdita all'interno della voce «utili e perdite portati a nuovo»;

e) le quote di contributi di parte corrente finanziati con somme relative al fabbisogno sanitario regionale standard, vincolate ai sensi della normativa nazionale vigente e non utilizzate nel corso dell'esercizio, sono accantonate nel medesimo esercizio in apposito fondo spese per essere rese disponibili negli esercizi successivi di effettivo utilizzo;

f) le plusvalenze, le minusvalenze, le donazioni che non consistano in immobilizzazioni, né siano vincolate all'acquisto di immobilizzazioni, nonché le sopravvenienze e le insussistenze, sono iscritte fra i proventi e gli oneri straordinari;

g) lo stato dei rischi aziendali è valutato dalla regione, che verifica l'adeguatezza degli accantonamenti ai fondi rischi e oneri iscritti nei bilanci di esercizio degli enti. Il collegio sindacale dei suddetti enti attesta l'avvenuto rispetto degli adempimenti necessari per procedere all'iscrizione dei fondi rischi ed oneri ed al relativo utilizzo;

h) le somme di parte corrente assegnate alle regioni, a titolo di finanziamento ordinario del Servizio sanitario nazionale, tramite atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento, sono iscritte, ove sussista la gestione di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione nella propria contabilità generale, come credito e contestualmente come passività per finanziamenti da allocare. Ai fini della contabilizzazione della mobilità sanitaria extraregionale attiva e passiva, si prende a riferimento la matrice della mobilità extraregionale approvata dal Presidente della Conferenza delle Regioni e delle Province autonome ed inserita nell'atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento dell'anno di riferimento;

i) ove sussista la gestione di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), per la parte di finanziamento assegnata dalla regione agli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'*articolo 19*, mensilmente il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare in ragione di un dodicesimo dell'intero importo, iscrivendo parimenti debiti verso le singole aziende in dodicesimi. Gli enti di cui alla predetta lettera c) del comma 2 dell'*articolo 19* contestualmente rilevano un credito verso la regione e un ricavo sempre in ragione di un dodicesimo. Per la parte di finanziamento assegnata agli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), limitatamente alla quota riferita alla spesa sanitaria direttamente gestita, dal momento dell'assegnazione il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione storna la passività per finanziamenti da allocare, iscrivendo proventi in ragione di un dodicesimo per ogni mese. Al termine dell'esercizio, eventuali quote non assegnate né agli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), né agli enti di cui alla predetta lettera c) si intendono attribuite alla gestione sanitaria accentrata presso la regione e, conseguentemente, stornate da passività per finanziamenti da allocare a proventi della stessa gestione sanitaria accentrata. Il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione impartisce disposizioni agli enti di cui alla predetta lettera c) sulla rilevazione dei proventi e dei costi per mobilità extraregionale, al fine di garantire la corrispondenza dei dati aziendali con quanto disposto nell'ultimo periodo della lettera h);

j) con modalità analoghe a quelle previste per le somme di parte corrente, di cui al primo periodo della lettera h), ove sussista la gestione di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera b), punto i), il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione iscrive nella propria contabilità generale le altre entrate regionali per l'assistenza sanitaria e ne definisce l'assegnazione alle aziende sanitarie. Tali assegnazioni sono rilevate dalle aziende con le modalità stabilite alla lettera i) se destinate al finanziamento di parte corrente; sono invece rilevate con le modalità stabilite alle lette-

re c) e d) se destinate rispettivamente al finanziamento degli investimenti o al ripiano delle perdite. In tutti i casi va garantita la corrispondenza tra i crediti verso regione iscritti nei bilanci degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'articolo 19 del presente titolo e i debiti verso aziende iscritti nel bilancio della gestione sanitaria accentrata presso la regione;

k) alle disposizioni recate dalle lettere h), i) e j), qualora le singole regioni non esercitino la scelta di gestire direttamente presso la regione o la provincia autonoma una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario, provvedono le singole aziende di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettera c), per quanto di loro competenza, sulla base delle assegnazioni del finanziamento del servizio sanitario regionale effettuate dalla regione in loro favore a seguito di atto formale di individuazione del fabbisogno sanitario regionale standard e delle relative fonti di finanziamento. In tutti i casi va garantita la corrispondenza fra il finanziamento complessivo del servizio sanitario regionale e la somma dei finanziamenti registrati dalle aziende di cui all'articolo 19, comma 2, lettera c).

Art. 30 *Destinazione del risultato d'esercizio degli enti del SSN*

1. L'eventuale risultato positivo di esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), c) e d) del comma 2 dell'*articolo 19* è portato a ripiano delle eventuali perdite di esercizi precedenti. L'eventuale eccedenza è accantonata a riserva ovvero, limitatamente agli enti di cui alle lettere b) punto i), e c) del comma 2 dell'*articolo 19*, è reso disponibile per il ripiano delle perdite del servizio sanitario regionale. Resta fermo quanto stabilito dall'articolo 1, comma 6, dell'Intesa Stato-Regioni in materia sanitaria per il triennio 2010-2013, sancita nella riunione della conferenza permanente per i rapporti fra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano del 3 dicembre 2009.

Art. 31 *Adozione del bilancio d'esercizio*

1. Il bilancio di esercizio è adottato entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento dal direttore generale per gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'*articolo 19*, e dal responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione per gli enti di cui alla lettera b), punto i), del comma 2 dell'*articolo 19*, ed è corredato dalla relazione del collegio sindacale. Gli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'*articolo 19* provvedono, altresì, a trasmettere al responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione il bilancio di esercizio e la relazione del collegio sindacale ai fini della predisposizione delle necessarie operazioni di consolidamento, di cui all'*articolo 32*.

2. Entro la medesima data del 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento, gli enti di cui alla lettera d) del comma 2 dell'articolo 19 devono trasmettere al Ministero della Salute il bilancio di esercizio corredato dalla relazione del collegio dei revisori.

Art. 32 *Bilancio consolidato del Servizio Sanitario Regionale*

1. La gestione sanitaria accentrata presso la regione predisporre e sottopone all'approvazione della giunta regionale sia il bilancio preventivo economico annuale consolidato del Servizio Sanitario

Regionale, di cui al comma 5, sia il bilancio d'esercizio consolidato del Servizio Sanitario Regionale, di cui al comma 7.

2. Per la redazione dei bilanci consolidati di cui al comma 1 si applicano le disposizioni del *decreto legislativo n. 127 del 1991*, fatto salvo quanto disposto dal presente titolo.

3. L'area di consolidamento comprende tutti gli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'*articolo 19* ed esclude soggetti eventualmente partecipati da questi ultimi. Il patrimonio netto consolidato è determinato dalla somma dei valori di patrimonio netto degli enti consolidati. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'*articolo 36*, comma 2, sono definite le modalità di sperimentazione riguardanti la previsione di un ulteriore bilancio consolidato che comprenda i soggetti controllati dagli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettere b), punto i), e c).

4. Il bilancio preventivo economico annuale consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all'*articolo 25*. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio preventivo economico annuale consolidato sono quelli prescritti per il bilancio preventivo economico annuale dei singoli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettere b), punto i), e c) del presente titolo.

5. La giunta regionale approva i bilanci preventivi economici annuali degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'*articolo 19* e il bilancio preventivo economico annuale consolidato di cui al comma 4 entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui i bilanci economici preventivi si riferiscono. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.

6. Il bilancio d'esercizio consolidato si compone ed è corredato dagli stessi documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all'*articolo 26*. La relazione del direttore generale è sostituita da una relazione del responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione. Salvi gli adeguamenti necessari, la struttura e il contenuto dei documenti che compongono e corredano il bilancio d'esercizio consolidato sono quelli prescritti per il bilancio d'esercizio dei singoli enti di cui all'*articolo 19*, comma 2, lettere b), punto i), e c). I modelli SP e CE di cui al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni, da inserire nella nota integrativa del bilancio d'esercizio consolidato, ed il modello LA di cui al *decreto ministeriale 18 giugno 2004* e successive modificazioni ed integrazioni, da inserire nella relazione sulla gestione, sono quelli relativi al codice 999. La nota integrativa al bilancio consolidato deve in ogni caso contenere: (a) il prospetto di cui all'*articolo 22*, comma 3, lettera c), che illustri l'integrale raccordo tra le poste iscritte nel bilancio d'esercizio consolidato e quelle iscritte nel rendiconto di contabilità finanziaria; (b) un prospetto che, per ogni eventuale partecipazione detenuta dalle aziende di cui alla lettera c) del comma 2 dell'*articolo 19* presso altri soggetti, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta da ciascuna azienda del servizio sanitario regionale ed eventualmente dalla regione, valore attribuito nel bilancio consolidato e criterio di valutazione adottato; (c) un prospetto che, per ogni altra società partecipata o ente dipendente della regione che riceva a qualsiasi titolo una quota

delle risorse destinate al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard o delle ulteriori risorse destinate al finanziamento del servizio sanitario regionale, indichi denominazione, sede, importo totale dell'attivo, importo del patrimonio netto, utile o perdita dell'ultimo esercizio, quota posseduta dalla regione.

7. La giunta regionale approva i bilanci d'esercizio degli enti di cui alle lettere b), punto i), e c) del comma 2 dell'*articolo 19* entro il termine del 31 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento e il bilancio consolidato nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito internet della regione.

8. Per favorire la compatibilità e l'uniformità dei bilanci da consolidare, il responsabile della gestione sanitaria accentrata presso la regione può stabilire specifici obblighi informativi a carico degli enti di cui alla lettera c) del comma 2 dell'*articolo 19* e prescrivere trattamenti contabili omogenei, nei limiti di quanto stabilito dagli articoli 28 e 29.

Art. 33 *Tassonomia per gli enti in contabilità civilista*

1. Al fine di consentire l'elaborazione dei conti di cassa consolidati delle amministrazioni pubbliche, la riclassificazione dei dati contabili degli enti di cui all'*articolo 19*, lettere c) e d), è operata attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'*articolo 14, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196*.

2. Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'*articolo 36, comma 2*, è definito lo schema di transcodifica delle voci dei modelli LA, CE ed SP di cui rispettivamente al *decreto ministeriale 18 giugno 2004* e successive modificazioni ed integrazioni e al *decreto ministeriale 13 novembre 2007* e successive modificazioni ed integrazioni necessarie per la predisposizione dell'articolazione della spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello, di cui all'*articolo 17, comma 3*. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno individuate due o più funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.

Art. 34 *Aggiornamento schemi tecnici*

1. In funzione di eventuali emergenti fabbisogni informativi, anche in conseguenza dell'attività di monitoraggio dei conti sanitari e dell'erogazione dei livelli di assistenza, ovvero di aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza, nonché della definizione del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'*articolo 36, comma 2*, i relativi necessari aggiornamenti degli schemi allegati al presente decreto legislativo, di cui agli *articoli 26 e 32* nonché la tabella di cui all'*articolo 29, comma 1, lettera b)* sono effettuati con decreto del Ministro della Salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano.

Art. 35 *Sistemi informativi e statistici della Sanità*

1. Al fine di migliorare i sistemi informativi e statistici della sanità e per il loro migliore utilizzo in termini di monitoraggio dell'organizzazione dei livelli di assistenza, con procedure analoghe a quanto previsto dall'*articolo 34*, con decreto del Ministro della salute vengono stabilite le procedure di anonimizzazione dei dati individuali presenti nei flussi informativi, già oggi acquisiti in modo univoco sulla base del codice fiscale dell'assistito, con la trasformazione del codice fiscale, ai fini di ricerca per scopi di statistica sanitaria, in codice anonimo, mediante apposito algoritmo biunivoco, in modo da tutelare l'identità dell'assistito nel procedimento di elaborazione dei dati. I dati così anonimizzati sono utilizzati per migliorare il monitoraggio e la valutazione della qualità e dell'efficacia dei percorsi di cura, con un pieno utilizzo degli archivi informatici dell'assistenza ospedaliera, specialistica, farmaceutica.

TITOLO III

Disposizioni finali e transitorie

Art. 36 *Sperimentazione*

1. Al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal presente decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, a decorrere dal 2012 è avviata una sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al titolo I, con particolare riguardo all'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, e della classificazione per missioni e programmi di cui all'*articolo 33*.

2. Ai fini della sperimentazione, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, il Ministro delle riforme per il federalismo, il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale e il Ministro per la semplificazione normativa d'intesa con la Conferenza unificata di cui all'*articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281*, sono definiti le modalità della sperimentazione, i principi contabili applicati di cui all'*articolo 3*, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'*articolo 4*, la codifica della transazione elementare di cui all'*articolo 6*, gli schemi di bilancio di cui agli *articoli 11 e 12*, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio e le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all'*articolo 17* e le eventuali ulteriori modifiche e integrazioni alle disposizioni concernenti il sistema contabile delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione di cui al comma 1. Il decreto di cui al primo periodo prevede la sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una configurazione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridi-

camente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento. Ai fini della sperimentazione il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. Per i comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati. La tenuta della contabilità delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione è disciplinata dalle disposizioni di cui al Titolo I e al decreto di cui al presente comma, nonché dalle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, in quanto con esse compatibili. Al termine del primo esercizio finanziario in cui ha avuto luogo la sperimentazione e, successivamente, ogni sei mesi, il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette alle Camere una relazione sui relativi risultati. Nella relazione relativa all'ultimo semestre della sperimentazione il Governo fornisce una valutazione sulle risultanze della medesima sperimentazione, anche ai fini dell'attuazione del comma 4.

3. Lo schema del decreto di cui al comma 2 è trasmesso alle Camere, ai fini dell'acquisizione del parere della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e delle Commissioni parlamentari competenti per i profili di carattere finanziario, da esprimere entro trenta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può comunque essere adottato.

4. Entro 150 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e con il Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale, d'intesa con la Conferenza unificata ai sensi dell'*articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281*, sono individuate le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica. Per le amministrazioni non interessate dalla sperimentazione continua ad applicarsi, sino all'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui al comma 5, la vigente disciplina contabile.

5. In considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'*articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009, n. 42*, sono definiti i contenuti specifici del principio della competenza finanziaria di cui al punto 16 dell'*allegato 1* e possono essere ridefiniti i principi contabili generali; inoltre sono definiti i principi contabili applicati di cui all'*articolo 3*, il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune e del piano dei conti integrato di ciascun comparto di cui all'*articolo 4*, la codifica della transazione elementare di cui all'*articolo 6*, gli schemi di bilancio di cui agli *articoli 11 e 12*, i criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni, le metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all'*articolo 17*, nonché della definizione di spese rimodulabili e non rimodulabili di cui all'*articolo 16*.

6. Il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui al comma 2, individua un sistema premiante, senza oneri per la finanza pubblica, a favore delle amministrazioni pubbliche che partecipano alla sperimentazione.

Art. 37 *Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano*

1. La decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui al presente decreto legislativo nei confronti delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime Regioni speciali e province autonome, sono stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste dall'*articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42*. Qualora entro sei mesi dall'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui all'*articolo 36, comma 5*, non risultino concluse le procedure di cui al primo periodo, sino al completamento delle procedure medesime, le disposizioni di cui al presente decreto e ai decreti legislativi di cui all'*articolo 36, comma 5*, trovano immediata e diretta applicazione nelle Regioni a statuto speciale e nelle province autonome di Trento e di Bolzano.

Art. 38 *Disposizioni finali ed entrata in vigore*

1. Le disposizioni del Titolo I si applicano a decorrere dal 2014 e le disposizioni del Titolo II si applicano a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

2. Per quanto non diversamente disposto dal titolo secondo del presente decreto, restano confermate le disposizioni di cui all'*articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502* e successive modificazioni ed integrazioni.

3. All'attuazione del presente decreto si provvede nell'ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

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

D.P.C.M. 28 dicembre 2011.

Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

TITOLO I DISPOSIZIONI GENERALI

Art. 1 (*Oggetto della sperimentazione*)

1. A decorrere dal 1° gennaio 2012 è avviata la sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, avente ad oggetto i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali previsti dal titolo primo del *decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118*, volta a verificarne la rispondenza alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuare eventuali criticità per le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia.
2. La sperimentazione riguarda, in particolare, l'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, la classificazione del bilancio finanziario per missioni e programmi di cui agli *articoli 13 e 14 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118* e la tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una definizione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel quale vengono a scadenza e i bilanci di previsione annuale e pluriennale assumono carattere autorizzatorio. Il principio contabile generale della competenza finanziaria è definito nell'*allegato n. 1*, fermi restando i principi contabili specifici nell'ambito sanitario recati dal Titolo II del *decreto legislativo n. 118 del 2011*.
3. Sono oggetto di sperimentazione anche le modalità di attuazione della classificazione per missioni e programmi di cui all'*articolo 33 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118* da parte degli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale di cui all'*articolo 19, comma 2, lettera c) del citato decreto legislativo n. 118 del 2011*.
4. Le disposizioni del presente decreto si applicano agli enti in sperimentazione di cui al comma 3, limitatamente agli *articoli 3, 4, 5 e 16, comma 3 e 25 comma 3*.

Art. 2 (*Modalità applicative della sperimentazione*)

1. Nel corso della sperimentazione gli enti di cui all'*articolo 3* si adeguano alle disposizioni di cui al Titolo primo del *decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*, a quelle del presente decreto, nonché alle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del citato *decreto legislativo n. 118 del 2011*, per quanto con esse compatibili.

2. Le disposizioni riguardanti la sperimentazione sono applicate "in via esclusiva", in sostituzione di quelle previste dal sistema contabile previgente, con particolare riguardo al principio contabile generale della competenza finanziaria di cui all'*allegato n. 1* e al principio contabile applicato della contabilità finanziaria di cui all'*allegato n. 2*.

3. Con riferimento ai soli schemi di bilancio di cui all'*articolo 9* la sperimentazione è effettuata "in parallelo" secondo le seguenti modalità:

a. Nel 2012 gli enti affiancano ai propri bilanci, che conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, quelli previsti dall'*articolo 9*;

b. Nel 2013 gli enti affiancano ai propri bilanci che conservano solo funzione conoscitiva, quelli previsti dall'*articolo 9* che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

Ai fini dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2013, dei bilanci di cui all'*articolo 9* con funzione autorizzatoria, il "Gruppo bilanci" costituito presso la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'*articolo 4 della legge 5 maggio 2009, n. 42* verifica lo stato di avanzamento delle attività poste in essere dagli enti in sperimentazione.

4. Nel corso del 2012 gli enti in sperimentazione che adottano la contabilità finanziaria possono rinviare al 2013 l'attuazione delle disposizioni riguardanti la contabilità economico-patrimoniale, il piano integrato dei conti ed il bilancio consolidato.

5. La sperimentazione non può essere interrotta o cessata in corso di esercizio, ma solo al termine di ciascuno degli esercizi finanziari 2012 e 2013.

Art. 3 (*Enti ammessi alla sperimentazione*)

1. Entro 150 giorni dall'entrata in vigore del *decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118*, il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui all'*articolo 36, comma 4, del citato decreto n. 118*, individua gli enti che partecipano alla sperimentazione, sulla base di criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica, tra quelli candidati dalla Conferenza dei presidenti delle regioni e delle province autonome, dall'Unione delle province d'Italia (UPI) e dall'Associazione nazionale comuni italiani (ANCI).

2. Per partecipare alla sperimentazione gli enti locali individuati dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri di cui al comma 1 trasmettono al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, IGEPa, entro il 20 gennaio del 2012, la delibera della Giunta dell'ente concernente la partecipazione alla sperimentazione o, per gli enti strumentali degli enti locali, dell'organo esecutivo competente a definire le scelte strategiche dell'ente.

3. Gli enti di cui al presente articolo partecipano alla sperimentazione anche attraverso i propri organismi strumentali, come definiti dall'*articolo 9, commi 7 e 8*.

4. Ciascuna regione e ente locale di cui al comma 1 coinvolge nella sperimentazione almeno un proprio ente strumentale in contabilità finanziaria, uno in contabilità economico-patrimoniale. Le regioni estendono la sperimentazione ad almeno un proprio ente coinvolto nella gestione della

spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale di cui all'*articolo 19, comma 2, lettera c) del citato decreto legislativo n. 118 del 2011*.

5. Ciascun ente di cui al comma 1 individua il proprio referente per la sperimentazione e comunica il suo nome e indirizzo di posta elettronica, con l'elenco degli enti di cui al comma 4, al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, IGEP A.

6. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri da adottarsi con le modalità di cui all'*articolo 36, comma 4, del citato decreto legislativo n. 118*, la sperimentazione può essere estesa agli enti che, entro il 15 settembre 2012, presentano la domanda di partecipare al secondo anno di sperimentazione.

Art. 4 (*Sistema premiante*)

1. Alle regioni, alle province e ai comuni che partecipano alla sperimentazione nel 2012 sarà ridotto il contributo alla manovra riguardante tale esercizio, senza oneri per la finanza pubblica, a valere su una quota dei 200 milioni di euro di cui all'*articolo 20, comma 3, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98*, convertito in legge, con modificazioni, dalla *legge 15 luglio 2011, n. 111*, come modificato dall'*articolo 30, comma 2, della legge 12 novembre 2011, n. 183*.

Art. 5 (*Revoca della sperimentazione*)

1. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, su indicazione della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'*articolo 4 della legge 5 maggio 2009, n. 42*, sono esclusi dalla sperimentazione e dal sistema premiante gli enti che non applicano correttamente le disposizioni del *decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* e del presente decreto e che non hanno dato seguito, entro 30 giorni, alla formale richiesta di adeguamento alle disposizioni riguardanti la sperimentazione.

2. Gli enti di cui al comma 1 sono tenuti al rispetto delle disposizioni di cui al Titolo primo del *decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118* e a quelle del presente decreto fino al termine dell'esercizio in cui sono stati esclusi dalla sperimentazione.

TITOLO II

ENTI IN CONTABILITA' FINANZIARIA E ECONOMICO-PATRIMONIALE

Art. 6 (*Sistema contabile*)

1. Le regioni e gli enti locali di cui all'*articolo 3* a decorrere dall'avvio della sperimentazione affiancano, a fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche agli enti strumentali delle Regioni e degli enti locali in contabilità finanziaria coinvolti nella sperimentazione.

3. Al fine di consentire l'avvio della contabilità economico-patrimoniale si richiamano le disposizioni riguardanti l'aggiornamento degli inventari i quali costituiscono la principale fonte descrittiva e valutativa dello stato patrimoniale.

Art. 7 (*Principi contabili*)

1. Gli enti di cui all'*articolo 3* che adottano la contabilità finanziaria adeguano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'*allegato 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118*, al principio contabile generale della competenza finanziaria contenuto nell'*allegato 1* al presente decreto ed ai seguenti principi contabili applicati:

- della contabilità finanziaria (*allegato n. 2*);
- della contabilità economico-patrimoniale (*allegato n. 3*);
- dei bilanci consolidati (*allegato n. 4*);

2. In attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'*allegato 1* al presente decreto, gli enti di cui al comma 1 istituiscono nei propri bilanci il fondo pluriennale vincolato costituito da risorse accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive giuridicamente perfezionate esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. La disciplina del fondo pluriennale vincolato è definita nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria.

3. In attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'*allegato 1* al presente decreto, gli enti di cui al comma 1, prima di inserire i residui attivi e passivi nel rendiconto concernente gli esercizi 2012 e 2013, provvedono al riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui. Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso di tale esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente re-imputate all'esercizio in cui sono esigibili. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente necessarie alla re-imputazione delle entrate e delle spese riaccertate sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Art. 8 (*Piano dei conti integrato*)

1. Le Regioni e gli enti regionali che partecipano alla sperimentazione adottano il piano dei conti integrato, costituito dall'elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, di cui all'*allegato n. 5*, che rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei loro documenti contabili e di finanza pubblica.

2. Le province, i comuni e gli altri enti locali in sperimentazione adottano il piano dei conti integrato, costituito dall'elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti e-

conomico-patrimoniali, di cui all'*allegato n. 6*, che rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei loro documenti contabili e di finanza pubblica.

3. Il livello minimo di articolazione del piano dei conti, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, di cui all'*articolo 14, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*, è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione gli enti di cui all'*articolo 6* fanno riferimento anche al quinto livello del piano dei conti.

4. Nel corso della sperimentazione, a seguito delle comunicazioni di cui all'*articolo 24*, il Gruppo bilanci può integrare i piani dei conti di cui al presente articolo, dandone tempestiva comunicazione ai referenti degli enti di cui all'*articolo 3*.

Art. 9 (Bilanci)

1. Negli esercizi 2012 e 2013 gli enti in sperimentazione in contabilità finanziaria adottano, accanto agli schemi di bilancio e di rendiconto previsti dalle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del *decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118* completi dei relativi allegati, i seguenti schemi di bilancio:

a) bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale, composto dal preventivo annuale di competenza e di cassa e dal preventivo pluriennale di competenza di cui agli *allegati n. 7*. Il bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale delle regioni può essere costituito solo dal bilancio pluriennale comprensivo, per il primo anno, delle previsioni di cassa;

b) rendiconto della gestione, costituito dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale di cui agli *allegati n. 8*;

2. Al bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale di cui al comma 1 sono allegati:

a) la nota preliminare per le regioni e la relazione programmatica per gli enti locali, che si conformano alla nuova struttura del bilancio di cui al comma 1;

b) prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie (*allegati n. 7-a*);

c) prospetto delle spese di bilancio per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio pluriennale (*allegati n. 7-b*);

d) prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione (*allegato n. 7-c*);

e) l'elenco dei programmi per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;

f) la relazione del collegio dei revisori dei conti, escluse le regioni che non hanno istituito il collegio dei revisori dei conti;

g) l'elenco delle previsioni annuali di competenza e di cassa secondo la struttura del piano dei conti (*allegato n. 7-d*);

3. Al rendiconto della gestione sono allegati:

a) prospetto delle entrate accertate per titoli, tipologie e categorie (*allegati n. 8-a*);

b) prospetto delle spese impegnate per missioni, programmi e macroaggregati (*allegati n. 8-b*);

c) prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (*allegato n. 8-c*),

d) la tabella dimostrativa degli accertamenti e degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi (*allegato n. 8-d*);

e) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per funzioni, nonché dei relativi costi e fabbisogni standard (*articolo 14, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*) (*allegato n. 8-e*);

f) la relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa. La nota integrativa è corredata di un prospetto che espone i risultati della gestione con le relative previsioni, secondo la struttura del piano dei conti di cui all'*articolo 8, comma 4*. Il prospetto è predisposto secondo l'*allegato n. 8-f*.

g) la relazione del collegio dei revisori dei conti, escluse le regioni che non hanno istituito il collegio dei revisori dei conti;

4. Per le regioni, in via sperimentale, può essere verificata la possibilità di individuare appositi programmi anche a carattere strumentale in relazione alle specifiche competenze ad esse attribuite e nel rispetto dei principi di omogeneità di classificazione delle spese di cui all'*articolo 12 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*

5. Nel corso della sperimentazione, a seguito delle comunicazioni di cui all'*articolo 24*, il Gruppo bilanci può integrare gli schemi di bilancio di cui al presente articolo, dandone tempestiva comunicazione ai referenti degli enti di cui all'*articolo 3*.

6. Il rendiconto della gestione comprende anche la gestione dei propri organismi strumentali di cui ai commi 7 e 8. A tal fine gli enti provvedono ad aggiungere alle proprie risultanze, nelle apposite voci di entrata e di spesa, quelle dei propri organismi strumentali e ad eliminare le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al medesimo fine gli enti disciplinano tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei propri organismi strumentali.

7. Si definiscono organismi strumentali delle regioni e degli enti locali, le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica.

8. Le istituzioni di cui all'*articolo 114, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*, costituiscono organismi strumentale degli enti locali.

Art. 10 (*Le variazioni di bilancio*)

1. Le variazioni agli stanziamenti del bilancio di previsione annuale e pluriennale previste dall'*articolo 16, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 118 del 2011*, sono di competenza della giunta con provvedimento amministrativo.

2. Le variazioni agli stanziamenti del bilancio di previsione annuale e pluriennale previste dall'*articolo 16, comma 1, lettera b) del decreto legislativo n. 118 del 2011*, sono effettuate nel rispetto di quanto previsto dalla legge.

3. Nel rispetto di quanto previsto dalle leggi, e dai regolamenti di contabilità degli enti, le variazioni compensative fra le categorie delle medesime tipologie di entrata e fra i macroaggregati del medesimo programma, le variazioni di bilancio relative agli stanziamenti di cassa e le variazioni al fondo di riserva per le spese impreviste possono essere effettuate dalla giunta.

4. Nel rispetto di quanto previsto dalle leggi, e dai regolamenti di contabilità degli enti, anche in deroga al *decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267* del 2000, le variazioni compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato del bilancio di previsione annuale e pluriennale possono essere effettuate, con provvedimento amministrativo dei dirigenti o, in assenza di norme, del responsabile finanziario dell'ente.

Art. 11 (*Bilanci semplificati*)

1. I comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti hanno la facoltà e non l'obbligo di predisporre il bilancio consolidato.

Art. 12 (*Il risultato di amministrazione*)

1. Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi e vincolati. I fondi vincolati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo svalutazione crediti.

2. L'avanzo di amministrazione accertato ai sensi del comma 1 può essere utilizzato con il bilancio di previsione o con successivo provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

- per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio previsti dalla legislazione vigente, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari,

- per la copertura dei debiti fuori bilancio;

- per il finanziamento di spese di investimento;

- per il finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive in qualsiasi periodo dell'esercizio;

- per le altre spese correnti in sede di assestamento;

- per l'estinzione anticipata dei prestiti.

3. Nel rispetto di quanto previsto dalle leggi e dai regolamenti di contabilità degli enti, i dirigenti o, in assenza di norme, il responsabile finanziario dell'ente possono immediatamente utilizzare la quota dell'avanzo d'amministrazione derivante da accantonamenti effettuati con l'ultimo consuntivo approvato e, per le finalità cui sono destinate, le quote dell'avanzo derivanti da fondi vincolati

4. Nel bilancio di previsione annuale è iscritta come posta a sè stante, rispettivamente dell'entrata e della spesa, l'importo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. Nelle spese del bilancio finanziario è altresì stanziata la quota del risultato di amministrazione corrispondente al fondo svalutazione crediti e degli accantonamenti effettuati per passività potenziali nel caso in cui l'avanzo non presenti un importo sufficiente a comprenderli.

Art. 13 (*Transazione elementare*)

1. Al fine di consentire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, la struttura della codifica della transazione elementare di cui agli *articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* degli enti in sperimentazione è costituita dal:

a) codice funzionale per missioni e programmi (solo per le spese), come definito dagli *allegati n. 7* concernenti gli schemi di bilancio;

b) codice economico attribuito alle articolazioni del piano dei conti integrato come definito dagli *allegati n. 5 e 6* concernenti il piano dei conti integrato delle Regioni e degli enti locali;

c) codice identificativo della classificazione Cofog al secondo livello, per le spese;

d) codice identificativo delle transazioni dell'Unione europea di cui al comma 2;

e) codice SIOPE;

f) codice unico di progetto, identificativo del progetto d'investimento pubblico realizzato dall'amministrazione (solo per le spese di investimento);

g) codice identificativo dell'entrata ricorrente e non ricorrente.

2. Il codice identificativo delle transazioni dell'Unione europea è costituito da:

a) 1 per le entrate, comprese quelle derivanti da trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche italiane, destinate al finanziamento dei progetti comunitari, e 2 per le altre entrate;

b) 3 per le spese sostenute direttamente per la realizzazione dei progetti comunitari e 4 per le altre spese;

3. Al fine di consentire la rappresentazione riassuntiva dei costi per le funzioni riconducibili al vincolo di cui all'*art. 117, secondo comma, lettera m) della Costituzione*, prevista dall'*articolo 14, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*, la codifica di cui al comma 1, lettera a), è attribuita anche alle scritture di assestamento.

4. Gli enti in sperimentazione adottano la codifica SIOPE vigente per gli enti del proprio comparto.

Art. 14 (*Riaccertamento dei residui all'avvio della sperimentazione*)

1. Nel primo esercizio di sperimentazione gli enti di cui all'*articolo 3* che adottano la contabilità finanziaria provvedono:

a) al riaccertamento dei propri residui attivi e passivi, con esclusione di quelli derivanti dall'ambito sanitario, al fine di eliminare quelli cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 31 dicembre del primo esercizio di sperimentazione. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria (*allegato n. 2* al presente decreto);

b) all'eventuale costituzione in entrata, nel secondo esercizio di sperimentazione, del fondo per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti (cd. fondo pluriennale vincolato), di importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a) - se positiva. Il fondo costituisce copertura alle spese re-

impegnate con imputazione all'esercizio della sperimentazione e agli esercizi successivi. Gli enti che riaccertano i propri residui attivi e passivi al fine di eliminare quelli cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio dell'esercizio di avvio della sperimentazione costituiscono il fondo pluriennale vincolato fin dal 2012;

c) alla conseguente determinazione del risultato di amministrazione al 31 dicembre del primo anno di sperimentazione, a seguito dell'applicazione del principio della competenza finanziaria di cui agli *allegati n. 1 e 2*;

d) ad accantonare una quota dell'avanzo di amministrazione, al fondo svalutazione crediti. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).

e) al ri-accertamento e al re-impegno delle entrate e delle spese eliminate ai sensi della lettera a) in quanto non corrispondenti ad obbligazioni giuridicamente perfezionate scadute alla data del 31 dicembre, con imputazione all'esercizio del bilancio annuale o uno degli esercizi successivi in cui l'obbligazione diviene esigibile secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria (*allegato n. 2* al presente decreto). La copertura finanziaria delle spese re-impegnate cui non corrispondono entrate ri-accertate nel medesimo esercizio è effettuata attraverso il fondo pluriennale vincolato.

2. La copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria di cui agli *allegati n. 1 e 2* può essere effettuata anche negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale per un importo pari alla differenza tra le entrate accertate e le spese impegnate in ciascun esercizio ai sensi del comma 1, lettera e).

3. La copertura dell'eventuale accantonamento al fondo svalutazione crediti effettuato ai sensi del comma 1, lettera d), nel caso in cui il risultato di amministrazioni non presenti un importo sufficiente a comprenderlo, può essere effettuata anche negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale.

TITOLO III

ENTI IN CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE

Art. 15 (*Principi contabili*)

1. A decorrere dall'avvio della sperimentazione gli enti di cui all'*articolo 3*, comma 4, in contabilità economico patrimoniale non tenuti all'adozione della contabilità finanziaria adeguano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'*allegato 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118* e ai principi del *codice civile*. Gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, di cui alle lettere b) e c) dell'*articolo 19, comma 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118*, sono tenuti al rispetto dei principi contabili dettati dal Titolo II del predetto decreto legislativo.

Art. 16 (*Tassonomia*)

1. A decorrere dall'avvio della sperimentazione gli enti di cui all'*articolo 15*, con l'esclusione di quelli coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, partecipano alla rilevazione SIOPE individuando, tra le codifiche gestionali vigenti, quella corrispondente alle caratteristiche della propria gestione.
2. Gli enti di cui al comma 1, allegano al bilancio di esercizio 2012 e 2013 e al budget 2013 un prospetto, definito secondo le modalità di cui all'*allegato n. 9*, concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi e gruppi cofog. Il prospetto allegato al bilancio di esercizio è elaborato in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.
3. Gli enti in sperimentazione coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale allegano al bilancio di esercizio 2012 e 2013 e al bilancio preventivo economico annuale 2013 il prospetto, definito secondo le modalità di cui all'*allegato n. 10* concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi e gruppi. Il prospetto allegato al bilancio di esercizio è elaborato in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.

TITOLO IV

PIANO DEGLI INDICATORI DI BILANCIO

Art. 17 (*Indicatori di bilancio*)

1. Al fine di illustrare gli obiettivi della gestione, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati, gli enti in sperimentazione, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale di cui all'*articolo 19 del citato decreto legislativo n. 118 del 2011*, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio, presentano un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio", d'ora in avanti denominato "Piano", il quale:

a) in riferimento al contenuto di ciascun programma e agli obiettivi individuati nei documenti di programmazione dell'ente espone informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria e riporta gli indicatori individuati per quantificare tali obiettivi, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti;

b) e' parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio di ciascuna amministrazione pubblica. Esso viene divulgato anche attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione "Trasparenza, valutazione e merito", accessibile dalla pagina principale (home page);

c) e' coerente e si raccorda al sistema di obiettivi e indicatori adottati da ciascuna amministrazione ai sensi del *decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150*.

2. Sulla base degli indicatori autonomamente individuati dagli enti in sperimentazione sulla base delle disposizioni del presente decreto è definito il sistema comune di indicatori di risultato delle

Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali che dal 2014 ciascun ente deve inserire nel proprio Piano al fine di consentire la confrontabilità degli indicatori di risultato.

Art. 18 (*Requisiti minimi del Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio*)

1. Il Piano fa riferimento alle finalità perseguite dai programmi del bilancio di cui agli strumenti di programmazione dell'ente e, in particolare, al livello, alla copertura e alla qualità dei servizi erogati ovvero all'impatto che i programmi di spesa, unitamente a fattori esogeni, intendono produrre sulla collettività, sul sistema economico e sul contesto di riferimento. Ciascuna finalità è caratterizzata da uno o più obiettivi significativi che concorrono alla sua realizzazione.

2. Per ciascun programma, il Piano fornisce:

- a) una descrizione sintetica degli obiettivi sottostanti che consente di individuare i potenziali destinatari o beneficiari del servizio/intervento e la sua significatività;
- b) il triennio di riferimento o l'eventuale arco temporale previsto per la sua realizzazione;
- c) uno o più indicatori che consentono di misurare l'obiettivo e monitorare la sua realizzazione.

3. Per ciascun indicatore, il Piano fornisce:

- a) una definizione tecnica che consenta di specificare ciò che l'indicatore misura e l'unità di misura di riferimento;
- b) la fonte del dato, ossia il sistema informativo interno, la rilevazione esterna o l'istituzione dalla quale si ricavano le informazioni necessarie al calcolo dell'indicatore e che consente di verificare la misurazione;
- c) il metodo o la formula applicata per il calcolo dell'indicatore;
- d) il valore "obiettivo" ossia il risultato atteso dell'indicatore con riferimento alla tempistica di realizzazione;
- e) l'ultimo valore effettivamente osservato dell'indicatore.

Il Piano individua, inoltre, specifiche azioni avviate dall'amministrazione per consolidare il sistema di indicatori di risultato disponibili.

4. Alla fine di ciascun esercizio finanziario al rendiconto della gestione è allegato il Piano con le risultanze osservate in termini di raggiungimento dei risultati attesi e le motivazioni degli eventuali scostamenti. L'analisi dei risultati conseguiti e le motivazioni degli scostamenti è svolta nella relazione finale al rendiconto della gestione di competenza dell'organo esecutivo.

5. In sede di consuntivo, gli obiettivi e gli indicatori selezionati, nonché i valori "obiettivo" ossia i risultati attesi, per l'esercizio finanziario di riferimento e per l'arco temporale pluriennale sono i medesimi di quelli indicati nella fase di previsione. Nel secondo anno della sperimentazione il Piano è aggiornato tramite la specificazione di nuovi obiettivi e indicatori, l'aggiornamento dei valori "obiettivo" e, per scorrimento, in relazione agli obiettivi già raggiunti o oggetto di ripianificazione.

TITOLO V

BILANCIO CONSOLIDATO

Art. 19 (*Bilancio consolidato*)

1. Gli enti in sperimentazione redigono il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato (*allegato n. 4* al presente decreto). Il bilancio consolidato non comprende i bilanci degli enti di cui all'*articolo 1, comma 3, cui si applica l'articolo 32 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*.
2. Gli enti strumentali, le aziende e le società considerate nel bilancio consolidato di un'amministrazione pubblica costituiscono il "Gruppo dell'amministrazione pubblica".
3. Ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato, si considera qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo.
4. Il bilancio consolidato è approvato entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Art. 20 (*Schema di bilancio consolidato*)

1. Gli enti in sperimentazione adottano lo schema di bilancio consolidato di cui all'*allegato 11*, costituito dal conto economico consolidato e dallo stato patrimoniale consolidato.
2. Al bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica sono allegati:
 - a) la relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa,
 - b) la relazione del collegio dei revisori dei conti, escluse le regioni che non hanno istituito il collegio dei revisori dei conti.

Art. 21 (*Enti strumentali*)

1. Si definisce ente strumentale delle regioni o degli enti locali di cui all'*articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale:
 - a) ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
 - b) ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;
 - c) esercita, direttamente o indirettamente, la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;
 - d) ha l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;

e) esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante.

2. Gli enti previsti dagli *articoli 30 e 31 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267* e le aziende speciali di cui all'*articolo 114, comma 1, del medesimo decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*, sono enti strumentali degli enti locali.

3. Gli enti strumentali delle regioni e degli enti locali di cui all'*articolo 2 del TUEL* sono distinti nelle seguenti tipologie, definite in corrispondenza alle missioni del bilancio:

- a. Diritti sociali, politiche sociali e famiglia,
- b. Istruzione e diritto allo studio,
- c. Tutela e valorizzazione dei beni ed attività culturali,
- d. Politiche giovanili, sport e tempo libero
- e. Turismo
- f. Assetto del territorio ed edilizia abitativa,
- g. Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente,
- h. Trasporti e diritto alla mobilità,
- i. Soccorso civile,
- j. Diritti sociali, politiche sociali e famiglia,
- k. Tutela della salute,
- l. Sviluppo economico e competitività,
- m. Politiche per il lavoro e la formazione professionale ,
- n. Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca,
- o. Energia e diversificazione delle fonti energetiche,
- p. Relazione con le altre autonomie territoriali e locali,
- q. Relazioni internazionali.

Art. 22 (*Società controllate*)

1. Si definisce controllata da una regione o da un ente locale la società nella quale la regione o l'ente locale:

a. ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;

b. ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole.

2. I contratti di servizio pubblico e gli atti di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante.

3. Le società controllate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

Art. 23 (*Società partecipate*)

1. Nel corso della sperimentazione, per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società a totale partecipazione pubblica affidataria diretta di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

2. Sulla base dei risultati della sperimentazione si valuterà se comprendere tra le società partecipate anche quelle nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

TITOLO VI DISPOSIZIONI FINALI

Art. 24 (*Valutazione della sperimentazione*)

1. Al fine di consentire la valutazione dei risultati della sperimentazione, i referenti di cui all'*articolo 3*, comma 5, comunicano tempestivamente al "Gruppo bilanci" costituito presso la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale di cui all'*articolo 4 della legge 5 maggio 2009, n. 42* - all'indirizzo di posta elettronica info.arconet@tesoro.it - le criticità e le difficoltà incontrate nel dare attuazione alle disposizioni concernenti la sperimentazione e le richieste di chiarimenti connesse all'applicazione dei principi contabili generali e applicati.

Art. 25 (*Obblighi di comunicazione degli enti in sperimentazione*)

1. Per i fini di cui all'*articolo 24*, con riferimento agli esercizi 2012 e 2013, i referenti della sperimentazione degli enti dotati di contabilità finanziaria trasmettono al "Gruppo bilanci" di cui all'*articolo 24*, entro 10 giorni dalla approvazione definitiva:

a) il bilancio di previsione finanziario decisionale e gestionale, annuale e pluriennale, unitamente ai relativi Piani degli indicatori e risultati attesi di bilancio;

b) il conto del bilancio, il conto economico, lo stato patrimoniale e il relativo Piano degli indicatori;

c) il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.

2. Per i medesimi fini di cui al comma 1, con riferimento agli esercizi 2012 e 2013, i referenti della sperimentazione degli enti che adottano la contabilità economico patrimoniale, esclusi quelli coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario na-

zionale, trasmettono al "Gruppo bilanci" di cui al comma 1, entro 10 giorni dalla approvazione definitiva:

a. il budget economico

b. il bilancio di esercizio;

c. il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.

3. Per i medesimi fini di cui al comma 1, con riferimento agli esercizi 2012 e 2013, i referenti della sperimentazione degli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale di cui all'*articolo 19, comma 2, lettera c) del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*, trasmettono al "Gruppo bilanci" di cui all'*articolo 24*, entro 10 giorni dalla approvazione definitiva, il bilancio di esercizio completo degli allegati.

4. Al fine di consentire la valutazione degli effetti derivanti dall'applicazione del nuovo principio di competenza finanziaria e il confronto con il precedente assetto contabile, il Gruppo bilanci può richiedere agli enti in sperimentazione ulteriori informazioni concernenti le modalità di contabilizzazione delle operazioni gestionali svolte nel corso dell'esercizio.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana

Allegato n. 1

Principio della competenza finanziaria

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

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

Il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate per accensione di prestiti.

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

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

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

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

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

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

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

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

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

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

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

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

Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio non solo per la gestione di competenza e la gestione dei residui, ma altresì dell'equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale.

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

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

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

Allegato n. 2

Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria

1. Definizione

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

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

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

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

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

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

Le regolazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e dei debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale.

2. Principio della competenza finanziaria

Il principio della competenza finanziaria prescrive:

a) il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate (attive e passive);

b) il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione.

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

Il bilancio di previsione annuale di competenza e di cassa e il bilancio di previsione pluriennale di competenza hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa e ai pagamenti, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate per accensione di prestiti.

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

Le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile.

La consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione definisce come esigibile un credito per il quale non vi siano ostacoli alla sua riscossione ed è consentito, quindi, pretendere l'adempimento.

Non si dubita, quindi, della coincidenza tra esigibilità e possibilità di esercitare il diritto di credito.

3. L'accertamento dell'entrata e relativa imputazione contabile all'esercizio del bilancio annuale e pluriennale

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

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

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

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

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

Per tali crediti è effettuato un accantonamento al fondo di svalutazione crediti, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione.

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

L'accantonamento al fondo svalutazione crediti non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nell'avanzo di amministrazione come quota vincolata.

In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio per la redazione del rendiconto, è verificata la congruità del fondo svalutazione crediti complessivamente accantonato nell'avanzo, in considerazione dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quello dell'esercizio in corso. L'importo complessivo del fondo è calcolato applicando all'ammontare dei residui attivi la media dell'incidenza degli accertamenti non riscossi sui ruoli o sugli altri strumenti coattivi negli ultimi cinque esercizi.

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

- in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al fondo svalutazione crediti;
- in sede di rendiconto, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

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

Il fondo svalutazione crediti è articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti.

Quando un credito è dichiarato definitivamente e assolutamente inesigibile lo si elimina dalle scritture finanziarie e, per lo stesso importo del credito che si elimina, si riduce il fondo svalutazione crediti.

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

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

3.5 Nel caso di rateizzazione di entrate proprie l'accertamento dell'entrata è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la rateizzazione risponda a principi di ragionevolezza, e che non superi i 12 mesi dell'anno successivo.

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

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

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

- coincide con l'esigibilità del credito per le entrate tributarie ed extratributarie;

- coincide con l'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento, nel caso di entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, in conformità alle modalità indicate al punto 5.2 lettera c), con particolare riferimento alle modalità temporali ed alle scadenze in cui il trasferimento è erogato. A tal fine è auspicabile che ogni amministrazione pubblica che impegna spese a favore di altre amministrazioni pubbliche ne dia comunicazione ai destinatari. Per quanto riguarda le erogazioni effettuate dal Ministero dell'interno agli enti locali in base alla normativa vigente, il rispetto di tale principio viene assicurato attraverso la divulgazione degli importi delle cosiddette spettanze attraverso il sito internet istituzionale. Tale strumento di divulgazione può essere adottato anche dagli altri Enti. Nel corso della sperimentazione tale principio è applicato solo con riferimento ai trasferimenti e ai contributi tra amministrazioni pubbliche che adottano il medesimo principio della competenza finanziaria. In ogni caso i trasferimenti sono accertati sulla base di un formale piano di riparto tra gli enti del comparto;

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

3.7 Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo. Per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo svalutazione crediti e la rateizzazione delle entrate.

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

Le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa.

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

L'articolo 20, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, prevede che le Regioni «accertano ed impegnano nel corso dell'esercizio l'intero importo corrispondente al finanziamento sanitario corrente, ivi compresa la quota premiale condizionata alla verifica degli adempimenti regionali, le quote di finanziamento sanitario vincolate o finalizzate, nonché gli importi delle mano-

vire fiscali regionali destinate, nell'esercizio di competenza, al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale standard come stimati dal competente Dipartimento delle Finanze».

Le entrate tributarie riscosse e versate nei conti di tesoreria centrale intestati alle Regioni sono considerate incassate quando sono versate nei conti correnti bancari delle Regioni.

Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e comunque entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto o, nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale. La componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di tale stima è evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione. Periodicamente l'ente verifica il grado di realizzazione di tali residui attivi e provvede all'eventuale riaccertamento dandone conto nella relazione al rendiconto.

3.8 Le entrate derivanti dalla gestione dei servizi pubblici sono accertate sulla base dell'idonea documentazione che predispone l'ente creditore e imputate all'esercizio in cui servizio è reso all'utenza.

3.9 Le entrate derivanti da interessi attivi sono accertate imputandole all'esercizio cui gli interessi si riferiscono in quanto è in tale esercizio che l'obbligazione giuridica attiva risulta esigibile. A tal fine, è possibile accertare l'entrata nell'anno successivo imputandola all'esercizio precedente sulla base dell'incasso verificatosi prima dell'approvazione del rendiconto.

3.10 Le entrate derivanti dalla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, sono accertate sulla base dell'idonea documentazione predisposta dall'ente creditore e imputate all'esercizio in cui l'entrata è esigibile. Le entrate derivanti da concessioni pluriennali che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti sono considerate vincolate al finanziamento di interventi di investimento.

3.11 L'obbligazione per i permessi a costruire è articolata in due quote. La prima è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione), la seconda è esigibile nel corso dell'opera e, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata imputandola nell'esercizio in cui, in considerazione dei regolamenti dell'ente, si prevede sia riscossa. In caso di incertezza, l'entrata riguardante la seconda quota è accertata nell'esercizio in cui scade la concessione.

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

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

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

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

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

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

Il corrispettivo della cessione è interamente destinato alla spesa di investimento al netto del debito IVA (si rinvia ai principi contabili applicati concernenti la contabilizzazione dell'IVA).

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

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

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

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

3.17 Nel corso della gestione particolare attenzione deve essere dedicata alle scelte di indebitamento che vanno attentamente valutate nella loro portata e nei riflessi che provocano nella gestione dell'anno in corso e degli anni successivi, in riferimento al costante mantenimento degli equilibri

economico-finanziari nel tempo. Nella gestione delle spese d'investimento il ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli interventi programmati si realizza se non sono presenti risorse finanziarie alternative che non determinino oneri indotti per il bilancio dell'ente.

A questo fine, occorre operare un'attenta e costante valutazione preventiva prima di ricorrere all'indebitamento.

Per mantenere il controllo dell'indebitamento netto dell'ente e per raggiungere al meglio gli obiettivi di finanza pubblica, è opportuno il ricorso a forme flessibili di indebitamento quali le aperture di credito e altre disponibili per l'ente, per garantire l'inerenza e la corrispondenza tra flussi di risorse acquisite con il ricorso all'indebitamento e fabbisogni di spesa d'investimento.

Ciò favorisce una migliore programmazione pluriennale delle opere pubbliche e della spesa d'investimento finanziata con l'indebitamento e un andamento sostenibile del medesimo, sia in termini di indebitamento netto annuale, sia di ammontare complessivo del debito in ammortamento (stock di debito), sempre nella garanzia della integrale copertura finanziaria degli interventi programmati e realizzati.

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

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

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

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

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

tandolo sempre al medesimo esercizio, l'accertamento delle somme destinate ad essere prelevate dal conto di deposito.

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

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

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

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

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

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

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

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

Pertanto dovranno trovare separata contabilizzazione i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto «derivato».

Gli eventuali flussi in entrata «una tantum», conseguenti alla rimodulazione temporale o alla ridefinizione delle condizioni di ammortamento di un debito sottostante, - i cosiddetti «up front» - vengono contabilizzati nel titolo 6° delle entrate «accensioni di prestiti».

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

La regolazione annuale di differenze di flussi di interessi è rilevata rispettivamente, per l'entrata, nel Titolo III e, per la spesa, nel Titolo I del bilancio. L'eventuale differenza positiva costituisce una quota vincolata dell'avanzo di amministrazione, destinata a garantire i rischi futuri del contatto o direttamente destinabile al finanziamento di investimenti o alla riduzione del debito.

3.24 Le cartolarizzazioni sono operazioni finanziarie a valere sui flussi di cassa che ci si attende siano generati da attivi patrimoniali finanziari o non finanziari (principalmente immobiliari).

L'operazione è normalmente finanziata attraverso l'emissione di obbligazioni, effettuata da una società finanziaria, in genere creata ad hoc (detta società veicolo o SPV). Ad essa l'amministrazione pubblica originariamente proprietaria degli attivi (*originator*), conferisce gli stessi in modo che possano fungere da collaterale all'emissione delle predette obbligazioni. Il controvalore delle emissioni è versato dalla società all'ente pubblico.

L'ordinamento nazionale italiano ha inteso recepire le regole europee ⁽²⁾ di trattamento delle cartolarizzazioni nella definizione di «indebitamento» valida agli effetti dell' *articolo 119, comma sesto, della Costituzione*, in base al quale gli enti territoriali possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. L' *articolo 3 comma 17 della legge 350/2003 (Finanziaria 2004)* ⁽³⁾ stabilisce infatti che, a determinate condizioni, le cartolarizzazioni costituiscono indebitamento. Si deve però segnalare come dette condizioni siano rimaste quelle fissate dalle regole antecedenti all'ultima modifica effettuata da Eurostat nel 2008, tanto che il richiamato comma stabilisce che « *costituiscono indebitamento [...], le cartolarizzazioni di flussi futuri di entrata e le cartolarizzazioni con corrispettivo iniziale inferiore all'85 per cento del prezzo di mercato dell'attività oggetto di cartolarizzazione valutato da un'unità indipendente e specializzata. Costituiscono, inoltre, indebitamento le operazioni di cartolarizzazione accompagnate da garanzie fornite da amministrazioni pubbliche e le cartolarizzazioni e le cessioni di crediti vantati verso altre amministrazioni pubbliche*». Il riferimento alla soglia dell'85 per cento era infatti il discrimine precedentemente fissato nelle regole europee fino al 2008.

Al momento, è pertanto presente un disallineamento tra la normativa nazionale e le regole comunitarie destinato ad essere eliminato attraverso i decreti legislativi integrativi e correttivi previsti dall' *articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009*.

In attesa dell'aggiornamento della definizione dell'indebitamento di cui all' *art. 3, comma 17 della legge 350/2003*, nel corso della sperimentazione le operazioni di cartolarizzazione sono considerate debito.

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

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

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

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

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

Dal punto di vista contabile tali operazioni sono così registrate:

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

in quietanza di entrata al bilancio dell'amministrazione pubblica stessa. Il versamento del mandato al bilancio dell'ente consente di registrare l'incasso derivante dall'alienazione delle attività immobiliari o dalla riscossione dei crediti;

4) I proventi che la società veicolo effettivamente trasferisce all'amministrazione pubblica sono accertati e riscossi tra le alienazioni dell'attività immobiliare o con imputazione alle entrate riguardanti l'attività oggetto dell'operazione.

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

3.25 Il leasing finanziario e i contratti assimilati (leasing immobiliare, leasing in costruendo, sale and lease-back, ecc.) sono contratti di finanziamento che consentono ad un soggetto, comprese le amministrazioni pubbliche, di avere la disponibilità di un bene durevole, mobile o immobile, strumentale all'esercizio della propria attività, in cambio di un canone periodico, con la possibilità di riscattarlo, una volta che sia scaduto il termine previsto dal contratto.

Nell'operazione di leasing finanziario sono coinvolti i seguenti soggetti: l'utilizzatore che è colui che sceglie e utilizza il bene e può riscattarlo alla fine del contratto, il finanziatore dell'operazione, che acquista materialmente il bene scelto dall'utilizzatore, conservandone la proprietà sino al momento dell'eventuale riscatto e il fornitore che vende alla società di leasing il bene scelto dall'utilizzatore.

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

La distinzione tra le due fattispecie è stata focalizzata dalla Corte di Cassazione (Cass. Civ. sez. unite, n. 64/1993) che ha qualificato il leasing finanziario come «leasing traslativo» i cui canoni non costituiscono soltanto il corrispettivo dell'utilizzazione del bene nel periodo, ma incorporano parte del prezzo del bene stesso, cosicché l'utilizzatore, avendo interamente pagato il prezzo, al termine del rapporto, è vincolato, in termini di convenienza economica, all'acquisto formale del bene.

Per contro, il leasing operativo viene qualificato come «leasing di godimento», ove i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo, ma sono ragguagliati al valore di utilizzazione del bene.

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

- a) il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;
- b) il locatario ha l'opzione di acquisto del bene a un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al fair value (valore equo) alla data alla quale si può esercitare l'opzione, cosicché all'inizio del leasing è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;

- c) la durata del contratto copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita;
- d) all'inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al fair value (valore equo) del bene locato;
- e) i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza importanti modifiche.

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

Nel corso della sperimentazione di cui all' *articolo 35 del decreto 118 del 2011*, in attesa dell'aggiornamento della definizione dell'indebitamento di cui all' *art. 3, comma 17 della legge 350/2003* ad opera dei decreti legislativi integrativi e correttivi previsti dall' *articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009*, il leasing finanziario e le operazioni assimilate sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito.

Le operazioni di leasing finanziario sono contabilizzate secondo il cd. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

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

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

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

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

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

Si segnala infine che il bene concesso in locazione finanziaria all'Amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata, poiché il locatore è proprietario del bene sino all'eventuale opzione di riscatto da parte dell'Amministrazione pubblica. Infatti il locatore, in

caso di mancato riscatto, conserva, anche dopo il periodo di locazione, la proprietà del bene; conseguentemente, non possono costituire oggetto del contratto beni rientranti nel demanio pubblico necessario ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile delle Amministrazioni pubbliche, in quanto non commerciabili.

Inoltre, l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante leasing immobiliare o in costruendo, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'Ente pubblico ma deve essere acquisita dal locatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'Amministrazione. E' ammissibile la concessione di un diritto di superficie da parte dell'Ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, purché il diritto reale sia concesso per un periodo considerevolmente più lungo di quello previsto per il contratto di locazione finanziaria.

I principi di cui al presente paragrafo si applicano alle nuove operazioni di leasing.

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

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

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

Al fine di consentire la contabilizzazione al lordo, il principio contabile generale della competenza finanziaria, di cui all' *allegato n. 1*, prevede che gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio.

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

4. La riscossione ed il versamento delle entrate

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le modalità di attuazione della «riscossione» rispettano i seguenti principi:

- certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
- certezza della data del versamento e della causale;
- registrazione cronologica dei versamenti e immodificabilità delle registrazioni stesse;
- costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;

- obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
- divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
- tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all'identificazione degli operatori.

4.2 Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale, previa formale parificazione, per il tramite dell'Amministrazione di appartenenza, che vi provvede entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto della gestione insieme con la trasmissione del conto del tesoriere. Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.

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

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

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

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

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

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

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

Gli elementi costitutivi dell'impegno sono:

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

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

Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio pluriennale a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento. I provvedimenti di spesa concernenti obbligazioni assunte sulle spese correnti esigibili negli esercizi successivi a quello in corso di gestione sono trasmessi, per conoscenza, al Consiglio dell'ente (gli enti strumentali delle Regioni, Province e Comuni trasmettono tali provvedimenti all'ente vigilante), sempre escluse le spese derivanti da contratti di somministrazioni e le rate di ammortamento.

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

a) per la spesa di personale:

- nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai cd. «tabellari», anche se comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nelle entrate del bilancio;

- nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto. Nelle more della firma del contratto si auspica che l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione.

Negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale si procede alla prenotazione delle spese per l'intero importo delle spese di personale risultante dai cd. «tabellari», anche se comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima;

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

- nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l'obbligazione per la spesa corrente;

- negli esercizi considerati nel bilancio pluriennale, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto e di somministrazione periodica ultrannuale;

c) per la spesa relativa a trasferimenti correnti:

- nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo. Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. L'amministrazione pubblica ricevente rileverà l'accertamento di entrata riferito al trasferimento corrente e ad esso saranno correlate le obbligazioni giuridiche passive che scadono nell'esercizio di riferimento correlate al trasferimento o la creazione del fondo vincolato da trasferire ai futuri esercizi (nel caso di progetti specifici finanziati da trasferimenti correnti finalizzati);
- nel caso di contributi in conto interessi o contributi correnti di carattere pluriennale ricorrente l'imputazione avverrà negli esercizi finanziari considerati nel bilancio pluriennale in cui le obbligazioni giuridiche passive vanno a scadere.

Le modalità di contabilizzazione dei trasferimenti in conto capitale sono le stesse previste per i trasferimenti correnti.

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

e) nelle contabilità fiscalmente rilevanti dell'ente, le spese sono contabilizzate al lordo di IVA e per la contabilizzazione IVA diventa rilevante: la contabilità separata extracontabile, regolata secondo le norme fiscali e la contabilità finanziaria che rileva, tra gli accertamenti, l'eventuale credito IVA o, negli impegni, l'eventuale debito IVA. Il relativo impegno è imputato nell'esercizio in cui è effettuata la dichiarazione IVA, mentre l'accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso.

Il credito IVA imputabile a investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti. L'ente fornisce informazioni riguardanti la gestione IVA nella nota integrativa al consuntivo.

f) gli impegni riguardanti gli interessi passivi sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza la obbligazione giuridica passiva. Gli impegni concernenti gli interessi derivanti da operazioni di indebitamento perfezionato sono imputati negli esercizi del bilancio pluriennale sulla base del piano di ammortamento.

5.3 Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o della convenzione, sulla base del relativo cronoprogramma.

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

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

Costituiscono idonea copertura finanziaria delle spese di investimento impegnate negli esercizi successivi le risorse accertate nell'esercizio in corso di gestione, l'avanzo di amministrazione o le

entrate già accertate imputate negli esercizi successivi la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione.

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

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

Non costituiscono idonee forme di copertura degli investimenti le altre entrate accertate e imputate a esercizi successivi a quello in corso di esercizio, quali i permessi da costruire.

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

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

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

5.4 Il fondo pluriennale vincolato è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

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

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

L'ammontare complessivo del Fondo è pari alla sommatoria delle singole così dette economie registrate nei capitoli di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati alla realizzazione di specifiche spese, appostati nei singoli programmi di bilancio cui si riferiscono le spese.

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

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

A fine di costituire un accantonamento nel fondo pluriennale per la realizzazione di una determinata spesa X realizzata, ad esempio, in cinque esercizi e finanziata da entrate interamente accertate nel primo esercizio, è necessario stanziare nel bilancio di previsione annuale, anche in sede di variazione di bilancio:

1) il capitolo riguardante le entrate da mutuo per un importo complessivamente pari alla quota della spesa X, che si prevede sia esigibile in tale esercizio;

2) uno o più capitoli riguardanti la realizzazione della spesa X, per un importo complessivo pari a quello che si prevede di impegnare nel primo esercizio, in quanto esigibile in tale esercizio;

3) il capitolo «Fondo pluriennale vincolato alla spesa X - esercizio» (inserire l'esercizio in cui è accertata l'entrata che finanzia il fondo), per un importo pari alla differenza tra lo stanziamento di entrata di cui al punto 1) ed il corrispondente stanziamento di spesa di cui al punto 2);

inoltre, nel corrispondente bilancio pluriennale, è necessario appostare, contestualmente, in ciascuno degli esercizi successivi a quello di riferimento del bilancio annuale:

4) tra le entrate per «Utilizzo fondo pluriennale vincolato» un importo pari alle economie risultanti nel bilancio dell'esercizio precedente nel capitolo «Fondo pluriennale vincolato alla spesa X - esercizio»;

5) uno o più capitoli riguardanti la realizzazione della spesa X, per un importo complessivo pari a quello che si prevede di impegnare nell'esercizio, in quanto esigibile in tale esercizio;

6) il capitolo di spesa «Fondo pluriennale vincolato alla spesa X - esercizio ...» per un importo pari alla differenza tra lo stanziamento di entrata dell'esercizio di cui al punto 4) ed il corrispondente stanziamento di spesa di cui al punto 5).

Il fondo risulta formalmente costituito solo a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano e, solo a seguito dell'accertamento delle entrate la spesa X può essere impegnata, con imputazione all'esercizio di riferimento del bilancio annuale e agli esercizi successivi.

Per ulteriori informazioni riguardanti le modalità di utilizzo del fondo pluriennale vincolato si rinvia all'esempio n. 2 dell'appendice tecnica.

5.5 Le concessioni di credito possono essere costituite:

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

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

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

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

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

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

Nel caso, che deve essere del tutto eccezionale, di inesigibilità definitiva del credito derivante dal finanziamento concesso dall'ente, tale finanziamento è considerato un trasferimento definitivo a fondo perduto per cancellazione di crediti e si contabilizza tra i trasferimenti in conto capitale a favore del soggetto che non ha rimborsato; il relativo mandato è commutato in quietanza di entrata nel proprio bilancio, imputando l'entrata tra le riscossioni di crediti. Analogamente, nel caso in cui un ente assuma il debito per conto di un'altra amministrazione (*art. 1, comma 76, legge n. 311/2004*) o subentri al debitore originario di una passività finanziaria già in essere, facendosi carico del rimborso per capitale e interessi, l'operazione è considerata come un trasferimento in conto capitale

per assunzione di debiti a favore del debitore originario e il relativo mandato è commutato in quietanza di entrata nel proprio bilancio, imputando l'entrata tra le accensioni di prestiti.

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

Il trattamento delle garanzie fornite dall'ente sulle passività emesse da terzi è il seguente: al momento della concessione della garanzia la contabilità finanziaria non effettua alcuna contabilizzazione. In caso di escussione della garanzia, l'ente garante registra una concessione di crediti a favore dell'ente beneficiario. La restituzione del credito è registrata tra le riscossioni di crediti. Nel caso in cui si accerti l'inesigibilità definitiva del credito sorto a seguito dell'escussione, si applicano i principi illustrati relativamente al caso generale di cancellazione dei crediti divenuti inesigibili, ossia prevedendo l'emissione di un mandato per trasferimento in conto capitale commutato in quietanza di entrata tra le riscossioni di crediti.

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

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

6.1 La liquidazione è una registrazione contabile effettuata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, a seguito della verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto di credito del creditore, corrispondente ad una spesa che è stata legittimamente posta a carico del bilancio e regolarmente impegnata.

In particolare, deve essere verificato che:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Al termine dell'esercizio, i mandati non estinti sono commutati dal tesoriere in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine di rendere possibile al 31 dicembre di ciascun anno la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere/cassiere.

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

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

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

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

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

7. I servizi per conto terzi e partite di giro

I servizi per conto di terzi comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effet-

tuate come sostituto di imposta. Non comportando discrezionalità e autonomia decisionale le operazioni per conto di terzi non hanno natura autorizzatoria.

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

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

Hanno, ad esempio, natura di «Servizi per conto terzi»:

- le operazioni svolte dall'ente come «capofila», solo come mero esecutore della spesa, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti;
- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo.

Invece, non hanno natura di «Servizi per conto di terzi» e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio:

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate, quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc.;
- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;
- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti;
- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio. Nel caso di accertamento e/o riscossione di entrate per le quali, in bilancio, non è prevista l'apposita «tipologia di entrata» si rinvia a quanto previsto al punto 3.4.

APPENDICE TECNICA

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

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

Al riguardo prevede che:

- a) la costruzione della scuola richiederà tre anni di lavori, successivi a quello t, di riferimento del bilancio annuale di esercizio in corso di elaborazione;
- b) l'anno t sarà dedicato alla progettazione della spesa e alla definizione della gara di appalto, con una spesa complessiva di 100;

c) la spesa per la costruzione della scuola, in ciascuno dei tre anni successivi all'anno t, sarà pari a 100.

Nel bilancio di previsione annuale dell'anno t l'ente stanZIA:

- 100 tra le accensioni di prestiti, nel capitolo relativo al «Mutuo flessibile»;
- 100 in uno o più capitoli riguardanti la realizzazione della scuola appostati nel «Programma scuola»;

Nell'esercizio t del bilancio pluriennale, l'ente effettua i medesimi stanziamenti del bilancio annuale t.

Nell'esercizio t +1 del bilancio pluriennale, l'ente stanZIA:

- 100 tra le accensioni di prestiti, nel capitolo relativo al «Mutuo flessibile»;
- 100 in uno o più capitoli riguardanti la realizzazione della scuola appostati nel «Programma scuola»;

Nell'esercizio t +2 del bilancio pluriennale, l'ente stanZIA:

- 100 tra le accensioni di prestiti, nel capitolo relativo al «Mutuo flessibile»;
- 100 in uno o più capitoli riguardanti la realizzazione della scuola appostati nel «Programma scuola».

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

1) a seguito della firma del contratto di finanziamento che prevede l'erogazione di 100 nell'anno t e di ulteriori 300 in considerazione degli stati di avanzamento dei lavori di realizzazione della scuola, accerta l'entrata di 100 nell'apposito capitolo di entrata di ciascuno degli esercizi riguardanti gli anni t, t+1, t+2, t+3;

2) impegna le spese di progettazione e per la gestione della gara di 100, negli appositi capitoli di spesa dell'esercizio t;

3) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t+1, t+2, t+3, a seguito dell'approvazione della gara di appalto della scuola, sulla base del cronoprogramma. Nel caso in cui, a seguito dell'approvazione della gara, la spesa risulti inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio e, contestualmente, chiede formalmente all'Istituto finanziatore una riduzione del finanziamento.

Con particolare riferimento agli enti locali si segnala che, anche nel caso di finanziamenti flessibili, il limite all'indebitamento previsto dall' *articolo 204 del TUEL* è riferito all'importo complessivo del finanziamento necessario per la realizzazione dell'investimento, risultante dal contratto di finanziamento, anche se la relativa entrata è accertata in più esercizi.

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

In tali casi è necessario aggiornare il cronoprogramma, effettuare le correlate variazioni di bilancio riguardanti i capitoli di entrata riguardanti il finanziamento flessibile ed ai capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e provvedere al riaccertamento degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del cronoprogramma.

Ipotizzando che l'andamento dei lavori risulti più rapido rispetto a quello programmato:

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

L'ente deve effettuare le seguenti variazioni amministrative e i seguenti riaccertamenti nel corso dell'anno t+1:

- 1) nel bilancio di previsione annuale t+1 è effettuata una variazione di bilancio di +20 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e di +20 nel capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile. A seguito della variazione di bilancio si procede all'accertamento di ulteriori entrate e spese per un importo pari a 20.
- 2) nel primo esercizio del bilancio pluriennale, relativo all'anno t+1, è effettuata la medesima variazione di bilancio di cui al punto 1);
- 3) nel secondo esercizio del bilancio di previsione pluriennale, relativo dell'anno t+2, è effettuata una variazione del capitolo di entrata concernente il finanziamento flessibile di - 10 e una variazione di -10 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento del capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 10;
- 4) nel terzo esercizio del bilancio di previsione pluriennale, relativo dell'anno t+3, è effettuata una riduzione di 10 del capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile ed una riduzione di spesa di 10 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento del capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 10.

Nel caso, invece, in cui l'andamento dei lavori risulti più lento rispetto a quello programmato, in quanto, facendo riferimento sempre allo stesso esempio:

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

nell'anno t+1 l'ente deve effettuare le seguenti variazioni amministrative di bilancio e procedere al conseguente riaccertamento degli impegni già assunti:

- 1) nel bilancio di previsione annuale t+1 è effettuata una variazione di -20 nel capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile, e di -20 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione di 20 sia dell'accertamento del capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola;
- 2) nel primo esercizio del bilancio pluriennale, relativo all'anno t+1, è effettuata la medesima variazione di bilancio di cui al punto 1);

3) nel secondo esercizio del bilancio di previsione pluriennale, relativo dell'anno t+2, è effettuata una variazione del capitolo di entrata concernente il finanziamento flessibile di -20 e una variazione di -20 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento del capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 20;

4) nel terzo esercizio del bilancio di previsione pluriennale, relativo dell'anno t+3, è effettuata una riduzione di 20 del capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile ed una riduzione di spesa di 20 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione sia dell'accertamento del capitolo di entrata riguardante il finanziamento flessibile, sia dell'impegno riguardanti la realizzazione della scuola, per un importo di 10;

5) si procede ad un accertamento di 60 di entrate derivanti dal finanziamento flessibile e all'impegno di 60 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola, entrambi imputati all'esercizio t+4 (esercizio non considerato dal bilancio pluriennale in corso di gestione).

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

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

Al riguardo si prevede che:

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

e) l'anno t sarà dedicato alla progettazione della spesa e alla definizione della gara di appalto, con una spesa complessiva di 100;

f) la spesa per la costruzione della scuola, in ciascuno dei tre anni successivi all'anno t, sarà pari a 100.

Nel bilancio di previsione annuale l'ente stanziava:

- 400 tra le accensioni di prestiti, nel capitolo «Mutui»;

- 100 in uno o più capitoli riguardanti la realizzazione della scuola appostati nel «Programma scuola»;

- 300 nel capitolo di spesa «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t»;

Nell'esercizio t del bilancio pluriennale, l'ente effettua i medesimi stanziamenti del bilancio annuale t.

Nell'esercizio t+1 del bilancio pluriennale, l'ente stanziava:

- 300 tra le entrate per «Utilizzo Fondo pluriennale vincolato»;

- 100 in uno o più capitoli riguardanti la realizzazione della scuola appostati nel «Programma scuola»;

- 200 nel capitolo di spesa «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t»;

Nell'esercizio t+2 del bilancio pluriennale, l'ente stanZIA:

- 200 tra le entrate per «Utilizzo Fondo pluriennale vincolato»;
- 100 in uno o più capitoli riguardanti la realizzazione della scuola appostati nel «Programma scuola»;
- 100 nel capitolo «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t».

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

- 1) accerta l'entrata di 400 nell'apposito capitolo di entrata, a seguito della firma del contratto di mutuo che prevede, nel corso dell'esercizio, l'erogazione del finanziamento di 400 per la realizzazione della scuola,;
- 2) impegna le spese di progettazione e per la gestione della gara di 100, negli appositi capitoli di spesa;
- 3) impegna 100 in ciascuno degli esercizi t+1, t+2, t+3, a seguito dell'approvazione della gara di appalto della scuola, sulla base del cronoprogramma. Nel caso in cui, a seguito dell'approvazione della gara, la spesa risulti inferiore a quella prevista, si procede all'impegno di una spesa inferiore rispetto agli stanziamenti di bilancio e, contestualmente, chiede formalmente all'Istituto finanziatore una riduzione del finanziamento.

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

In tali casi è necessario aggiornare il crono programma, effettuare le correlate variazioni amministrative tra i capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e il «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t» nel bilancio di previsione annuale e pluriennale e provvedere al riaccertamento degli impegni assunti in misura differente rispetto alle indicazioni del cronoprogramma.

Ipotizzando che l'andamento dei lavori risulti più rapido rispetto a quello programmato:

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

nell'anno t+1 l'ente deve effettuare le seguenti le variazioni amministrative:

- 1) nel bilancio di previsione annuale t+1 è effettuata una variazione amministrativa di bilancio pari a +20 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e di -20 nel «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t», il cui importo passa da 200 a 180. A seguito della variazione di bilancio è possibile procedere ad un impegno di 20 capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola;
- 2) nel primo esercizio del bilancio pluriennale, relativo all'anno t+1, è effettuata la medesima variazione di bilancio di cui al punto 1);
- 3) nel secondo esercizio del bilancio di previsione pluriennale, relativo dell'anno t+2, è effettuata una variazione tra le entrate per «Utilizzo fondo pluriennale vincolato di -20, una variazione di spesa di -10 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e una variazione di spesa

di -10 nel capitolo «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t», il cui importo passa da 100 a 90. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione dell'impegno assunto sui capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola di 10;

4) nel terzo esercizio del bilancio di previsione pluriennale, relativo dell'anno t+3, è effettuata una variazione tra le entrate per «Utilizzo fondo pluriennale vincolato» di -10, ed una variazione di spesa di -10 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione dell'impegno assunto sui capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola di 10.

Nel caso, invece, in cui l'andamento dei lavori risulti più lento rispetto a quello programmato, in quanto, facendo riferimento sempre allo stesso esempio:

- la ditta appaltatrice, nell'esercizio t+1, emette fatture per 80;

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

nell'anno t+1 l'ente deve effettuare le seguenti le variazioni amministrative di bilancio e procedere al conseguente riaccertamento degli impegni già assunti:

1) nel bilancio di previsione annuale t+1 è effettuata una variazione di -20 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e di -20 nel «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t», il cui importo passa da 200 a 220. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione dell'impegno assunto sui capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola di 20;

2) nel primo esercizio del bilancio pluriennale, relativo all'anno t+1, è effettuata la medesima variazione di bilancio di cui al punto 1);

3) nel secondo esercizio del bilancio di previsione pluriennale, relativo dell'anno t+2, è effettuata una variazione tra le entrate per «Utilizzo fondo pluriennale vincolato» di +20, una variazione di spesa di -20 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e una variazione di spesa di +40 nel capitolo «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t», il cui importo passa da 100 a 140. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione dell'impegno assunto sui capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola di 20;

4) nel terzo esercizio del bilancio di previsione pluriennale, relativo dell'anno t+3, è effettuata una variazione tra le entrate per «Utilizzo fondo pluriennale vincolato» di +40, una variazione di spesa di -20 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola e una variazione di spesa di +60 attraverso l'istituzione, in quell'esercizio, del «Fondo pluriennale vincolato per la scuola - esercizio t», per un importo pari a 60. A seguito della variazione di bilancio si procede ad una riduzione dell'impegno assunto sui capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola di 20.

5) si procede all'impegno di 60 nei capitoli di spesa riguardanti la realizzazione della scuola, entrambi imputati all'esercizio t+4 (esercizio non considerato dal bilancio pluriennale in corso di gestione).

(2) Le regole di contabilità nazionale adottate in ambito europeo in materia di cartolarizzazioni sono volte a definire i casi in cui tali operazioni (e in particolare il versamento del controvalore delle emissioni effettuato all'inizio dell'operazione) possono essere registrate come una effettiva vendita di un asset anziché come l'accensione di un prestito *asset-backed*, ossia garantito da un asset sottostante. La questione chiave è se la proprietà degli asset, intesa in senso economico come la possibilità di assumere i rischi e di godere dei benefici generati dagli stessi, è effettivamente trasferita al momento della loro cessione alla società veicolo. Solo in presenza di un effettivo trasferimento della proprietà si registra una vendita anziché un prestito.

Le regole fissate da Eurostat hanno avuto una evoluzione nel tempo a partire dal 2001, arrivando ad una definizione finale nel corso del 2008. Tale definizione ha ridotto di molto la possibilità di registrare una vendita di asset, al punto che non è lontano dal vero affermare che per definizione le cartolarizzazioni siano sempre da registrare come prestito. Le principali condizioni per la registrazione di una vendita di asset sono infatti le seguenti:

1. Gli asset oggetto delle operazioni devono essere riconosciuti come tali nei conti nazionali. Questo esclude le cartolarizzazioni di flussi di entrata futura (es. entrate fiscali, entrate da lotterie, affitti, ecc.).
2. Gli asset oggetto delle operazioni devono essere considerati trasferibili nei conti nazionali. Per definizione le imposte possono costituire una entrata solo per la PA. Ne consegue che se un ente pubblico cede a una SPV il diritto a riscuotere crediti fiscali sorti per il mancato versamento di imposte già maturate, l'operazione è registrata come prestito perché non è previsto che un privato possa diventare «proprietario» del diritto a riscuotere le imposte. Tale trattamento è esteso anche alle vendite di crediti contributivi (es. operazioni INPS) che pertanto sono sempre registrate come prestito.
3. Deve essere esclusa la presenza di clausole di prezzo differito (DPP), che prevedano che la SPV oltre al controvalore dell'emissione versato all'inizio dell'operazione, versi all'*originator* al termine della stessa le risorse che eventualmente residuano dopo che la SPV ha onorato tutti i suoi obblighi (verso gli obbligazionisti, le società che svolgono servizi connessi all'operazione, ecc.). Il pagamento di un DPP si configura infatti come una mancata cessione alla SPV dei benefici derivanti dagli asset.
4. Non devono essere presenti garanzie pubbliche sui titoli emessi dalla SPV, in quanto queste si configurano come una mancata cessione alla SPV dei rischi derivanti dagli asset. Sono assimilati alle garanzie le clausole di sostituzione degli asset, ossia l'impegno dell'*originator* a sostituire nel corso dell'operazione eventuali asset rivelatisi non performanti con nuovi asset di migliore qualità.
5. Non devono esserci restrizioni imposte dall'*originator* alla potestà della SPV di vendere a terzi gli asset ricevuti nell'ambito dell'operazione.
6. La SPV deve essere una entità privata e non devono ricorrere le condizioni perché questa sia considerata a sua volta una PA.

Dalla lettura combinata di queste regole emerge come le operazioni di cartolarizzazione sono generalmente contraddistinte da almeno una di queste caratteristiche: in particolare il DPP è una

clausola connaturata alle operazioni di cartolarizzazione e quindi la registrazione come prestito è praticamente certa.

Nel caso di registrazione come prestito, gli asset permangono nello Stato patrimoniale dell' *originator* e ne fuoriescono gradualmente, nel momento della loro effettiva alienazione (nel caso di immobili) o riscossione (nel caso di crediti o di entrate future) da parte della società veicolo. Di fatto si considera come se quest'ultima stia semplicemente gestendo gli asset per conto dell'originator senza acquisirne la proprietà. Resta inteso che il miglioramento dell'indebitamento si ha solo nel caso di alienazioni di attivi non finanziari (ad esempio immobili) in quanto le operazioni su attivi finanziari in tale ambito sono sotto la linea. Ciò vale sia nel caso di registrazione una tantum all'inizio dell'operazione (operazione classificata come vendita di asset) sia nel caso in cui la registrazione sia graduale (operazione classificata come prestito).

(3) Modificato prima dal *comma 740 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296* e poi dall'*art. 62, D.L. 25 giugno 2008, n. 112*, modificato dalla relativa legge di conversione e sostituito dall'*art. 3, L. 22 dicembre 2008, n. 203*.

Allegato n. 3

Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria

1. Definizione

L' *articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118* prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema integrato la contabilità economico patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria) al fine di:

- rappresentare le «utilità economiche» acquisite ed utilizzate nel corso di un esercizio, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari e partecipare al miglioramento del processo di programmazione finanziaria;
- partecipare alla costruzione del conto del patrimonio, e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione;
- permettere l'elaborazione del conto consolidato di ciascun'amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge, e in particolare consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

Le transazioni delle pubbliche amministrazioni direttamente collegate a processi di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) danno luogo a costi o ricavi, quelle non caratte-

rizzate da questo processo in quanto più strettamente finalizzate alle attività istituzionali e/o erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro) danno luogo a oneri e proventi.

2. Principio della competenza economica

Il principio della competenza economica è il criterio in base al quale i costi/oneri e i ricavi/proventi sono imputati agli esercizi.

La competenza economica dei fatti gestionali direttamente collegati ad un processo di scambio sul mercato (acquisizione, trasformazione e vendita) che danno luogo a costi o ricavi, è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che « *l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)*» .

I proventi correlati all'attività istituzionale sono imputati all'esercizio nel quale si verificano le seguenti due condizioni:

- è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o i servizi erogati dall'amministrazione pubblica;
- l'erogazione è già avvenuta, si è cioè verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà o i servizi sono stati resi.

I proventi acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell'amministrazione, come i trasferimenti correnti o i proventi tributari, si imputano all'esercizio nel quale si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento) e qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura di costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.

I trasferimenti a destinazione vincolata correnti vengono imputati all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. Per i proventi/trasferimenti in conto capitale vincolati l'imputazione avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo (ammortamento) cui si riferiscono.

Gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Detta correlazione costituisce il principio della competenza economica ed intende esprimere la necessità di contrapporre ai componenti economici positivi dell'esercizio i relativi componenti economici negativi ed oneri, siano essi certi che presunti.

Tale principio si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione o cessione del prodotto o servizio realizzato. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dall'ammortamento;

- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio o perché associati a funzioni istituzionali, o perché associati al tempo, o perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

In particolare quando:

- a) i costi sostenuti in un esercizio esauriscono la loro utilità già nell'esercizio stesso, o non sia identificabile o valutabile la futura utilità;
- b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei fattori produttivi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- c) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità del costo a cui ci si riferisce su base razionale e sistematica non risulti più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).

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

Ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio si considerano anche i seguenti componenti positivi e negativi:

- a) le quote di ammortamento relative ai beni utilizzati;
- b) le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri;
- c) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- d) le rimanenze iniziali e finali;
- e) le quote di costo o di ricavo corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza dell'esercizio;
- f) i rischi e le perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- g) le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri e proventi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

3. La misurazione dei componenti del risultato economico

Al fine di consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico patrimoniale, necessaria per la realizzazione del sistema di contabilità integrata previsto dall' *articolo 2 del decreto legislativo n. 118 del 2011*, la dimensione finanziaria dei fatti gestionali misurabili in termini economici è costituita dalle rilevazioni della contabilità finanziaria.

Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa e il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi e i costi/oneri si ritiene opportuno rilevare, nel corso dell'esercizio rispettando i diversi principi di competenza, i ricavi/proventi al momento dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri al momento della liquidazione delle spese.

La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria (*allegato n. 1* di cui al presente decreto), consente alla contabilità finanziaria di costituire una corretta misura della contabilità economico-patrimoniale, rafforzando l'integrazione dei due sistemi contabili.

Per garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale è possibile utilizzare il metodo della partita doppia o il metodo della partita semplice.

La partita semplice prevede la rilevazione unitaria dei ricavi/proventi e dei costi/oneri senza la registrazione della contropartita patrimoniale ovvero una variazione patrimoniale senza la contropartita economica.

L'integrazione della contabilità finanziaria ed economica è realizzata anche attraverso l'adozione del piano dei conti integrato di cui all' *articolo 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118*, costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali. Si fa presente che il piano dei conti integrato consente di implementare degli automatismi tali per cui la maggior parte delle scritture, sia in partita doppia che in partita semplice, sono rilevate in automatico senza alcun aggravio per l'operatore.

Le modalità applicative della contabilità economico-patrimoniale degli enti che non seguono il metodo della partita doppia sono individuate e definite nel corso della sperimentazione.

4. I Componenti del conto economico

Componenti positivi della gestione:

4.1 Proventi da tributi. La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, ecc.) di competenza economica dell'esercizio. Sono di competenza economica dell'esercizio i tributi accertati nell'esercizio nella contabilità finanziaria. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti non accertati in esercizi precedenti devono essere classificati quali componenti straordinari della gestione. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o a società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti.

I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce «Prestazioni di servizi».

4.2 Proventi da fondi perequativi. La voce comprende i proventi di natura tributaria derivanti dai fondi perequativi di competenza economica dell'esercizio. Sono di competenza economica dell'esercizio i fondi accertati nell'esercizio nella contabilità finanziaria. Eventuali proventi di tale natura riferiti ad esercizi precedenti non accertati in esercizi precedenti devono essere classificati quali componenti straordinari della gestione.

4.3 Proventi da trasferimenti correnti. La voce comprende tutti i proventi relativi alle risorse finanziarie correnti trasferite all'ente dallo Stato, dalla regione, da organismi comunitari e internazionali e da altri enti del settore pubblico accertate nell'esercizio in contabilità finanziaria.

I trasferimenti a destinazione vincolata correnti vengono imputati all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

4.4 Quota annuale di contributi agli investimenti. Rileva la quota di competenza dell'esercizio di contributi agli investimenti (in conto impianti) accertati dall'ente, destinati ad investimenti, inte-

ramente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato. La quota di competenza dell'esercizio è definita in conformità con il piano di ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce e rettifica indirettamente l'ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce. Pertanto con la tecnica del risconto passivo la quota di ammortamento del bene finanziato è «sterilizzata» annualmente utilizzando parte del contributo.

4.5 Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio. Gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio nella contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare i ricavi relative a servizi erogati (o beni ceduti) nell'esercizio considerato per i quali non si è ancora verificato l'accertamento o di rettificare i ricavi rilevati attraverso accertamenti di entrate relative a prestazioni non ancora erogate (o beni non ancora ceduti).

4.6 Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, variazione dei lavori in corso su ordinazione e incrementi di immobilizzazioni per lavori interni. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. E' indicata in tale voce la quota dei costi direttamente sostenuti nel corso dell'esercizio (personale, acquisto beni, servizi, oneri finanziari, ecc) per la realizzazione di immobilizzazioni dell'ente. Nel conto economico tale voce costituisce un componente positivo di reddito, con la finalità di capitalizzare i costi attraverso l'incremento della voce del conto del patrimonio «immobilizzazione in corso». I costi da considerare sono tutti quelli relativi alla costruzione che l'ente deve sostenere affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata.

4.7 Ricavi da gestione patrimoniale. La voce comprende i ricavi relativi all'attività di gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica.

Sono di competenza economica dell'esercizio i ricavi accertati nell'esercizio nella contabilità finanziaria come integrati e rettificati in sede di scritture di assestamento.

Eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi. Deve pertanto essere rilevata in questa voce la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi.

4.8 Altri ricavi e proventi diversi. Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi ed in particolare l'utilizzo di conferimenti (contributi in conto impianti) per l'importo corrispondente alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato. Comprende inoltre i ricavi derivanti dallo svolgimento dell'attività fiscalmente rilevanti. Gli accertamenti dei ricavi derivanti dalla vendita di beni

e servizi registrati nell'esercizio nella contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico come indicato al punto 4.5. L'eventuale quota dell'accertamento costituita dall'imposta sul valore aggiunto non costituisce ricavo dell'esercizio.

Componenti negativi della gestione

4.9 Acquisti di materie prime e/o beni di consumo. Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente. Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, le imposte da detrarre dal costo dei beni sono quelle recuperabili come l'Iva che costituisce credito verso l'erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per acquisto di materie prime e/o beni di consumo rilevate nella contabilità finanziaria. Per le operazioni soggette a IVA le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di nettizzare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.

4.10 Prestazioni di servizi. Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Sono compresi i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale (mensa, corsi di aggiornamento, vitto ed alloggio ai dipendenti in trasferta ecc.). I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per prestazioni di servizi rilevate nella contabilità finanziaria rettificata ed integrate nel rispetto del principio della competenza economica. Per le operazioni soggette a IVA le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di nettizzare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello dei costi per prestazioni di servizi.

4.11 Utilizzo di beni di terzi. Devono essere iscritti in tale voce i corrispettivi per l'utilizzo di beni di terzi materiali ed immateriali, quali a titolo esemplificativo: canoni di locazione ed oneri accessori, canoni per l'utilizzo di software, concessioni, canoni per il leasing operativo ecc. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate nella contabilità finanziaria.

4.12 Trasferimenti correnti. Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente ad altre amministrazioni pubbliche o a privati in assenza di una controprestazione, quali ad esempio le semplici movimentazioni finanziarie ed i contributi a fondo perduto o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. Tecnicamente tali risorse danno luogo a consumo di utilità solo presso i soggetti riceventi che le utilizzano per acquisire beni, servizi, risorse umane, e per questo sono considerati oneri o costi «dislocati». Pertanto la liquidazione di spese per trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche e a privati costituisce un onere di competenza dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese liquidate nella contabilità finanziaria.

4.13 Contributi agli investimenti. Questa voce comprende i contributi agli investimenti che costituiscono costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Gli oneri rilevati

in questa voce derivano dalle corrispondenti spese liquidate nella contabilità finanziaria. I contributi agli investimenti a privati costituiscono per intero un costo di competenza dell'esercizio. I contributi agli investimenti ad altre amministrazioni pubbliche costituiscono immobilizzazioni immateriali oggetto di ammortamento in relazione al periodo di ammortamento previsto per i beni ai quali il contributo si riferisce. Il trasferimento in conto capitale costituisce immobilizzazione immateriale anche nel caso in cui l'erogazione è effettuata in più esercizi, durante la realizzazione dell'immobilizzazione. In tale caso l'ammortamento comincia nell'esercizio in cui l'opera è completata.

4.14 Personale. In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali ed assicurativi a carico dell'ente, gli accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), liquidati nella contabilità finanziari integrati nel rispetto del principio della competenza economica dell'esercizio. La voce non comprende i componenti straordinari di costi derivanti ad esempio da arretrati (compresi quelli contrattuali) e l'Irap relativa, che deve essere rilevata nella voce «Imposte».

4.15 Quote di ammortamento dell'esercizio. Vanno inclusi tutti gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o consumo. L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente. Se il costo del terreno include costi di bonifica tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi.

Ai fini dell'ammortamento i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente.

Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare all'atto della dismissione la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati per ciascun bene l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene. Ove si verifichi la perdita totale del valore il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei «Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche» predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze-Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti, di seguito riportate per le principali tipologie di beni:

Tipo di cespite

Aliquota

Macchinari per ufficio	20%
Mobili e arredi per ufficio	10%
Impianti e attrezzature	5%
Hardware	25%
Opere dell'ingegno (software esclusi i pacchetti applicativi in licenza d'uso)	20%
Materiale bibliografico	5%
Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale	2%
Automezzi ad uso specifico	10%

La tabella sopra riportata non prevede i beni demaniali e i beni immateriali. Ai beni demaniali si applica l'aliquota del 3% ai beni immateriali si applica l'aliquota del 20% salvo quanto previsto per le immobilizzazioni derivanti da concessioni e per le immobilizzazioni derivanti da trasferimenti in conto capitale ad altre amministrazioni pubbliche.

Fermo restando il principio generale in base al quale l'ammortamento va commisurato alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione dell'aliquota d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota dell'aliquota pari a tanti dodicesimi quanto sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data della consegna.

Nel caso in cui l'Amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di terzi (ad es. bene in locazione) di cui si avvale, tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali ed ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua) e quello di durata residua dell'affitto.

Nel caso di immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre amministrazioni pubbliche, il costo storico delle stesse è ammortizzato in un periodo temporale pari alla durata della concessione (se alla data della predisposizione del bilancio la concessione è già stata rinnovata, la durata dell'ammortamento dovrà essere commisurata al periodo complessivo della concessione, incluso il rinnovo).

Nel caso in cui l'Amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si avvale (ad esempio la cattedrale della città), l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati.

L'aliquota di ammortamento per i costi pluriennali derivanti da trasferimenti in conto capitale ad altre amministrazioni pubbliche è quella applicata agli investimenti che i trasferimenti hanno contribuito a realizzare.

In generale i terreni hanno una vita utile illimitata e non devono essere ammortizzati. Fanno eccezione le cave ed i siti utilizzati per le discariche.

4.16 Svalutazione delle immobilizzazioni. Sono rilevate in tale voce le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie, ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 3 del codice civile e dei principi contabili dell'OIC in materia (n. 16, n. 24 e n. 20).

4.17 Svalutazione dei crediti di funzionamento. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'ente diversi da quelli derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nel conto del patrimonio. Il fondo svalutazione crediti va rappresentato nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo nelle voci riguardanti i crediti. Ai fini della determinazione dell'accantonamento si rinvia a quanto indicato nel principio della contabilità finanziaria.

4.18 Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo. In tale voce rientra la variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio. In generale le rimanenze devono essere valutate al minore tra costo storico ed il valore di mercato. Il costo storico è costituito dai costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze nella loro attuale condizione. Per i beni fungibili la valutazione può essere fatta sulla base delle indicazioni dei principi contabili.

4.19 Accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi. Tali voci costituiscono uno dei collegamenti tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico patrimoniale. Gli accantonamenti effettuati nella contabilità finanziaria devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati nella economico-patrimoniale. I criteri seguiti nella determinazione degli accantonamenti effettuati nella contabilità finanziaria e nella contabilità economica sono descritti nella nota integrativa inclusa nella relazione sulla gestione.

4.20 Oneri diversi di gestione. E' una voce residuale nella quale vanno rilevati gli oneri della gestione di competenza dell'esercizio non classificabili nelle voci precedenti. Comprende i tributi diversi da imposte sul reddito e IRAP.

Proventi e oneri finanziari

4.21 Proventi da partecipazioni. Tale voce comprende:

- Utili e dividendi da società controllate e partecipate. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società controllate e partecipate.

La definizione di partecipata è quella indicata dall' *articolo 22* del presente decreto ai fini del consolidato.

- Avanzi distribuiti. In tale voce si collocano gli avanzi della gestione distribuiti da enti e organismi strumentali, aziende speciali, consorzi dell'ente.

- Altri utili e dividendi. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società diverse da quelle controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall' *articolo 22* del presente decreto ai fini del consolidato.

4.22 Altri proventi finanziari. In tale voce si collocano gli importi relativi agli interessi attivi di competenza economica dell'esercizio, rilevati sulla base degli accertamenti effettuati nell'esercizio.

In tale voce sono ricompresi anche gli eventuali interessi sul capitale di dotazione conferito dall'ente alla propria azienda speciale.

4.23 Interessi e altri oneri finanziari. La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi per ritardato pagamento, interessi in operazioni su titoli, ecc.

Rettifica di valore delle attività finanziarie

4.24 Svalutazione dei crediti di finanziamento. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nel conto del patrimonio. Il fondo svalutazione crediti di finanziamento va rappresentato nel conto del patrimonio in diminuzione dell'attivo nelle voci riguardanti i crediti. Ai fini della determinazione dell'accantonamento si rinvia a quanto indicato nel principio della contabilità finanziaria.

Tenendo conto dei numeri 3 e 4 del primo comma dell'art. 2426 del codice civile.

Proventi ed oneri straordinari

4.25 Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo. Sono indicati in tali voci i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività (decrementi del valore di passività) rispetto alle stime precedentemente operate.

Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce. Tale voce comprende anche gli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi degli anni precedenti rispetto a quello considerato. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma una variazione in meno nei conti d'ordine. Comprende anche le riduzioni dell'accantonamento al fondo svalutazioni crediti a seguito del venir meno delle esigenze che ne hanno determinato un accantonamento, come definite nel principio applicato della competenza finanziaria.

4.26 Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo. Sono indicati in tali voci gli oneri, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di passività (decrementi del valore di attività) rispetto alle stime precedentemente operate.

Sono costituite prevalentemente dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato al netto dell'utilizzo del fondo svalutazione crediti. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

4.27 Proventi da permessi di costruire. La voce comprende il contributo accertato nell'esercizio relativo alla quota del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento delle spese correnti.

4.28 Plusvalenze patrimoniali. Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo o indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il valore non ammortizzato dei beni e derivano da:

- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- (b) permuta di immobilizzazioni;
- (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

4.29 Minusvalenze patrimoniali. Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, ed accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il valore di scambio del bene (corrispettivo o indennizzo conseguito al netto degli oneri accessori di diretta imputazione) e il corrispondente valore netto iscritto nell'attivo del conto del patrimonio.

4.30 Proventi straordinari per trasferimenti in conto capitale. Vi trovano allocazione i trasferimenti in conto capitale accertati nel corso dell'esercizio.

4.31 Oneri straordinari per trasferimenti in conto capitale. Vi trovano allocazione i trasferimenti in conto capitale impegnati nel corso dell'esercizio.

4.32 Altri oneri straordinari. Sono allocati in tale voce gli altri costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione le spese liquidate riconducibili ad eventi straordinari (non ripetitivi). La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria.

4.33 Altri proventi straordinari. Sono allocati in tale voce i proventi e i ricavi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici positivi non allocabili in altra voce di natura straordinaria.

4.34 Imposte. Sono inseriti, rispettando il principio della competenza economica, gli importi riferiti a imposte sul reddito e a Irap corrisposte dall'ente durante l'esercizio. Gli altri tributi sono contabilizzati nella voce oneri diversi di gestione salvo che debbano essere conteggiati ad incremento del valore di beni (ad es. IVA indetraibile). I costi rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese liquidate nella contabilità finanziaria rettificati ed integrati.

4.35 Risultato economico dell'esercizio. Rappresenta la differenza positiva o negativa tra i proventi e gli oneri dell'esercizio. In generale la variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo il caso di rilevazione di errori nella ricostruzione iniziale della consistenza patrimoniale. Nel caso di errori nella ricostruzione iniziale la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.

5. Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale

La determinazione del risultato economico implica un procedimento di analisi della competenza economica dei costi/oneri e dei ricavi/proventi rilevati per individuare le componenti economiche positive e negative di competenza dell'esercizio o del periodo oggetto di interesse.

A tal fine, alla fine anno e alle scadenze previste dalle esigenze conoscitive della finanza pubblica, i costi/ricavi, e gli oneri/proventi rilevati nel corso dell'esercizio sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese registrate nella contabilità finanziaria, sono oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento, (assestamento dei conti economici).

Nell'ambito delle scritture di assestamento sono registrati anche i costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione pervenuta all'ente.

Considerato che rinviare alla fine dell'esercizio, solo alle scritture di assestamento, la rilevazione degli effetti economici delle operazioni verificatosi nel corso della gestione, rischia di vanificare l'intento del legislatore, si richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la «ricostruzione» delle scritture alla fine dell'esercizio.

A tal fine si ritiene opportuno che le procedure informatiche prevedano che, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa, sia possibile indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito).

In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria. Sulla base dell'esercizio indicato, le procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).

A fine esercizio, gli enti che non seguono il metodo della partita doppia devono determinare gli importi dei crediti e dei debiti e del conto «Tesoreria dell'ente» (il cd. conto «Banca»).

Anche con riferimento alla partita semplice si possono creare degli automatismi informatici tali da rendere possibile la verifica della quadratura e la correttezza del dato. A tal fine si definisce una check list delle operazioni di assestamento da effettuarsi per definire la competenza economica e per compilare il conto economico e il conto del patrimonio.

I crediti e i debiti di funzionamento sono costituiti dai residui attivi e passivi dell'esercizio considerato cui bisogna aggiungere i crediti ed i debiti corrispondenti agli accertamenti ed agli impegni assunti negli esercizi del bilancio pluriennale successivi a quello in corso cui corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate per le quali il servizio è stato già reso o è avvenuto lo scambio dei beni, esigibili negli esercizi successivi.

Per la determinazione dei debiti e dei crediti di finanziamento si rinvia a quanto indicato al paragrafo 6.1.3 e al paragrafo 6.3.

6. Gli elementi patrimoniali attivi e passivi

6.1 Immobilizzazioni

Gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscritti tra le immobilizzazioni. Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali e immateriali

tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi.

Le immobilizzazioni comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni acquisiti attraverso il leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'Amministrazione pubblica alla data della consegna, rappresentati nel conto del patrimonio con apposite voci.

6.1.1 Immobilizzazioni immateriali

a) I costi capitalizzati, (costi d'impianto e di ampliamento; costi di ricerca, sviluppo e pubblicità; immobilizzazioni in corso e acconti; altre immobilizzazioni immateriali miglorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato) si iscrivono all'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 OIC «Le immobilizzazioni immateriali», nonché i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore. La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le miglorie e spese incrementative su beni di terzi) è quella quinquennale prevista dall'art. 2426, n. 5, c.c. Costituiscono costi capitalizzati i contributi in conto capitale ad altre amministrazioni pubbliche, in proporzione ai tempi di realizzazione dell'investimento cui il contributo è destinato.

b) I diritti di brevetto industriale (*anche se acquisiti in forza di contratto di licenza*), i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (compreso il software applicativo giuridicamente tutelato), le concessioni, le licenze, i marchi ed i diritti simili (compreso il know-how giuridicamente tutelato) devono essere iscritti e valutati (al costo) in base ai criteri indicati nel documento n. 24 sopra menzionato; l'ammortamento e l'eventuale svalutazione straordinaria per perdite durevoli di valore si effettuano in conformità ai criteri precisati in tale documento. I diritti menzionati devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti dall'ente a titolo gratuito (es.: in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermi restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento n. 24, la valutazione viene effettuata al valore normale (corrispondente al fair value dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'Ente, salva la facoltà dell'Ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente dell'ente medesimo.

c) L'avviamento va iscritto separatamente solo se relativo all'acquisizione, a titolo oneroso, di un'azienda o complesso aziendale. Per i criteri di valutazione, ammortamento e svalutazione straordinaria si fa riferimento al menzionato documento n. 24.

In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito di un'azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva della medesima e l'attribuzione del valore ai suoi componenti patrimoniali attivi (escluso l'avviamento, come sopra precisato) e passivi deve essere effettuata in base al valore normale determinato a seguito di valutazione stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'Ente come precisato al precedente punto b). La stima peritale non viene eseguita ove si tratti di beni di modico valore.

d) Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee.

I criteri di valutazione per tali categorie di diritti non sono previsti dai principi contabili applicabili ai bilanci delle imprese.

Se tali diritti vengono acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso, col sostenimento di un costo, il valore da iscrivere è pari al costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà. Se, invece, i diritti menzionati vengono acquisiti a titolo gratuito (es.: per donazione), il valore da iscrivere è il valore normale determinato da un esperto come sopra precisato.

Nei casi più semplici (es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare) non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.

I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.

d.1) Rendite

d.1.1) *Rendita perpetua o a tempo indeterminato*: il valore è $V=R/i$, in cui «R» è l'importo medio della rendita netta ed «i» il tasso di capitalizzazione pari al tasso di interesse legale;

d.1.2) *Rendita temporanea*: $V=R \cdot n / i$, in cui «n» è il numero di anni di durata della rendita ed «i» il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Non è, ovviamente, configurabile la rendita vitalizia a favore dell'ente.

Se si tratta di valutare un immobile trasferito all'ente, gravato di una rendita a favore di terzi, il valore «V» dell'immobile, determinato come sopra precisato, deve essere ridotto del valore della rendita.

Se l'obbligazione di corrispondere al terzo la rendita grava direttamente sull'ente, all'attivo deve essere iscritto il valore (costo o valore normale) dell'immobile; al passivo, fra i debiti, il valore della rendita.

Se la rendita a favore di terzi è una rendita vitalizia, devono essere utilizzate le tavole di sopravvivenza media allegate al vigente T.U. in materia di imposta di registro. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.2) Usufrutto. La durata dell'usufrutto per le persone giuridiche non può eccedere i trent'anni (art. 979, 2° comma, codice civile). In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito, il valore dell'usufrutto «V» è pari a $V=R \cdot n / i$ dove «R» è il reddito netto annuo medio conseguibile, «n» la durata dell'usufrutto ed «i» il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Se, come avviene di solito, si tratta di usufrutto di un fabbricato di civile abitazione o di un fabbricato a destinazione commerciale, il reddito medio netto può essere convenzionalmente identificato con la rendita catastale (che è al netto dei costi di manutenzione e riparazione dell'immobile).

Se l'ente acquisisce a titolo gratuito la nuda proprietà di un immobile, il valore da iscrivere è pari al valore normale dell'immobile al netto del valore dell'usufrutto.

In caso di usufrutto di azioni o quote di società di capitali, occorre individuare il dividendo medio futuro conseguibile ed è necessaria la valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.3) Uso ed abitazione. Valgono i medesimi criteri individuati per l'usufrutto immobiliare. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.4) Superficie. Viene presa in considerazione solo l'ipotesi di diritto di superficie costituito, a titolo oneroso o gratuito, a favore dell'ente. La valutazione peritale deve considerare il valore attuale del reddito netto medio ricavabile, per la durata del diritto, dall'Ente titolare del diritto di superficie. Tale reddito è convenzionalmente pari alla rendita catastale. Il valore ottenuto deve essere ridotto del costo di realizzazione del fabbricato, se questo è a carico dell'ente. Occorre poi detrarre, in ogni caso, il valore attuale delle spese di rimozione e di ripristino al termine della durata del diritto. Criteri analoghi devono essere seguiti per le costruzioni erette su suoli demaniali, in virtù di apposita concessione.

Nelle ipotesi di maggiore complessità è necessario ricorrere alla valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.5) Enfiteusi. Il valore del diritto di nuda proprietà acquisito gratuitamente dall'ente, è pari al valore attuale del canone enfiteutico per la residua durata dell'enfiteusi $V=R_n \gamma^i$. Il valore del diritto dell'enfiteuta, acquisito dall'Ente a titolo gratuito, è pari al valore normale dell'immobile ridotto del valore della nuda proprietà. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

6.1.2 Immobilizzazioni Materiali

Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili.

Alla fine dell'esercizio le immobilizzazioni materiali devono essere fisicamente esistenti presso l'Amministrazione pubblica o risultare assegnate ad altri soggetti sulla base di formali provvedimenti assunti dall'Ente.

Le immobilizzazioni sono iscritte in bilancio al costo di acquisizione dei beni o di produzione se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.) al netto delle quote di ammortamento.

Qualora alla data di chiusura dell'esercizio, il valore risulti durevolmente inferiore al costo iscritto, tale costo viene rettificato nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.

Le rivalutazioni sono ammesse solo in presenza di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.

Per quanto non previsto nei presenti principi contabili, i criteri relativi all'iscrizione in bilancio, alla valutazione, all'ammortamento ed al calcolo di eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore si fa riferimento al documento n. 16 dei principi contabili «Le immobilizzazioni materiali».

Per i *beni mobili ricevuti a titolo gratuito*, il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale, determinato, come per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'Ente, salva la facoltà dell'Ente di ricorrere ad una valutazione peritale

di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente dell'ente medesimo.

La stima non viene eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevano periodicamente i valori di mercato (es.: autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.).

Per le copie gratuite di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte, il valore è pari al prezzo di copertina.

Tutti i beni, mobili ed immobili, qualificati come «*beni culturali*» ai sensi dell' art. 2 del D.lgs. 490/1999 o «*beni soggetti a tutela*» ai sensi dell' art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento .

Per gli *immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito* è necessario far ricorso ad una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'Ente, salva la facoltà dell'Ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente dell'ente medesimo.

Casi particolari:

I beni librari acquisiti per donazione i considerati come bene strumentale all'attività istituzionale, oppure come bene non strumentale sono iscritti e valutati in bilancio secondo i seguenti criteri:

- a) i libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente vengono considerati beni di consumo e non vengono iscritti nello stato patrimoniale;
- b) i beni librari qualificabili come «beni culturali» ai sensi del D.lgs. 490/1999, vengono iscritti nello stato patrimoniale e non sono assoggettati ad ammortamento;
- c) i libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.) e che pertanto costituiscono beni strumentali per l'attività svolta dall'ente stesso, devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni;
- d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, non vengono assoggettati ad ammortamento.

Le manutenzioni sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.

Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e conseguentemente addebitati al conto economico (ad es. costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.).

Il costo delle immobilizzazioni è ripartito nel tempo in base agli ammortamenti da imputarsi al conto economico in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, alla residua possibilità di utilizzazione del bene, ai criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), secondo le modalità indicate nel paragrafo 4.16.

Fermo restando il principio generale in base al quale l'ammortamento va commisurato alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione dell'aliquota

d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota dell'aliquota pari a tanti dodicesimi quanti sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data della consegna.

6.1.3 Immobilizzazioni finanziarie

Le immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc.) sono iscritte sulla base del criterio del costo di acquisto, rettificato dalle perdite di valore che alla data di chiusura dell'esercizio si ritenessero durevoli.

a) Azioni. Per le partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 nn. 1 e 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al «metodo del patrimonio netto» di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio.

Per le modalità di iscrizione e valutazione occorre far riferimento ai documenti nn. 20 e 21 dei principi contabili.

In ogni caso, per le azioni quotate vanno tenuti presenti anche i corsi di borsa, nei limiti e con le modalità precisati dai principi contabili. In ipotesi di acquisizione di azioni a titolo gratuito (es.: donazione) il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale determinato con apposita valutazione peritale. Se si tratta di azioni quotate, che costituiscano una partecipazione di minoranza non qualificata, non è necessario far ricorso all'esperto esterno.

b) Partecipazioni non azionarie. I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni.

c) Titoli. Anche per essi, a seconda che si tratti di titoli immobilizzati o destinati allo scambio, si applicano i criteri previsti dall'art. 2426 codice civile. Anche in questo caso per i titoli quotati non è necessario far ricorso ad un esperto esterno.

d) I crediti concessi dall'ente derivano dallo stock di crediti concessi, risultante alla fine dell'esercizio precedente più gli impegni dell'esercizio imputati alle concessioni di credito al netto degli incassi realizzati per riscossioni di crediti. Non costituiscono immobilizzazioni finanziarie le concessioni di credito per far fronte a temporanee esigenze di liquidità.

6.2 Attivo circolante

a) Le Disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci: conto di tesoreria (distinto in istituto tesoriere e conto di tesoreria statale), altri depositi bancari e postali, Cassa (la voce cassa è attivata in eventuali bilanci infrannuali).

Nel bilancio consuntivo le disponibilità liquide sono rappresentate dal saldo dei depositi bancari, postali e dei conti accesi presso la Tesoreria Statale intestati all'Amministrazione pubblica alla data del 31 dicembre.

Per un principio di sana gestione, alla fine dell'esercizio le disponibilità giacenti presso i vari conti intestati all'ente devono confluire nel conto principale di tesoreria intestato all'Ente. Sono escluse

da tale obbligo le giacenze depositate presso la Tesoreria statale per le quali la legge autorizza il deposito in altri conti.

L'attività di regolarizzazione dei sospesi formati nell'esercizio precedente avviene entro la data di approvazione del bilancio consuntivo, effettuando registrazioni contabili (reversali di incasso e mandati di pagamento relativi ad operazioni da conti sospesi) con data operazione riferita al 31 dicembre dell'anno precedente.

Nel caso in cui alla fine dell'esercizio, l'ente risulti in anticipazione di tesoreria, le disponibilità liquide presentano un importo pari a zero. Le anticipazioni di tesoreria sono rappresentate tra i debiti.

b) Crediti di funzionamento

I crediti di funzionamento 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.

I crediti di funzionamento comprendono anche i crediti che sono stati oggetto di cartolarizzazione (la cessione di crediti pro soluto non costituisce cartolarizzazione).

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui attivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei crediti di funzionamento.

I crediti sono iscritti al valore nominale, ricondotto al presumibile valore di realizzo attraverso apposito fondo svalutazione crediti portato a diretta diminuzione degli stessi in sede di predisposizione dello stato patrimoniale, come precisato dall'articolo 2426, n. 8 codice civile.

I crediti in valuta devono essere valutati in base ai cambi alla data di chiusura dei bilanci.

c) Ratei e Risconti

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile. I ratei attivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di ricavi/proventi che avranno manifestazione finanziaria futura (accertamento dell'entrata), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es. fitti attivi).

Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui ricavo/provento deve essere imputato.

Non costituiscono ratei attivi quei trasferimenti con vincolo di destinazione che, dovendo dare applicazione al principio dell'inerenza, si imputano all'esercizio in cui si effettua il relativo impiego.

I risconti attivi sono rappresentati rispettivamente dalle quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (liquidazione della spesa/pagamento), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti attivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.

In sede di chiusura del bilancio consuntivo i ricavi ed i costi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti attivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

d) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi

Le azioni e i titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge, sono valutati al minore fra il costo di acquisizione ed il presumibile valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.

e) Crediti da finanziamenti contratti dall'ente

Corrispondono ai residui attivi per accensioni di prestiti derivanti dagli esercizi precedenti più i residui attivi per accensioni di prestiti sorti nell'esercizio, meno le riscossioni in conto residui dell'esercizio relative alle accensioni di prestiti.

f) Crediti finanziari concessi dall'ente per fronteggiare esigenze di liquidità dei propri enti e società controllate e partecipate.

g) Rimanenze di Magazzino

Le eventuali giacenze di magazzino (materie prime, secondarie e di consumo; semilavorati; prodotti in corso di lavorazione; prodotti finiti; lavori in corso su ordinazione) vanno valutate al minore fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato (art. 2426 n. 9 codice civile).

6.3 Passivo

a) Debiti di funzionamento

I debiti di funzionamento 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.

b) Ratei e Risconti

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile.

I ratei passivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di costi/oneri che avranno manifestazione finanziaria futura (liquidazione della spesa), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es. fitti passivi o premi di assicurazione con pagamento posticipato).

Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui costo/onere deve essere imputato.

I risconti passivi sono rappresentati dalle quote di ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (accertamento dell'entrata/incasso), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti passivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.

In sede di chiusura del bilancio consuntivo i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti passivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

Costituiscono risconti passivi i contributi per permessi di costruire, le concessioni pluriennali e i contributi agli investimenti da altre amministrazioni pubbliche per la quota non di competenza dell'esercizio.

c) Fondi per rischi e oneri

Alla data di chiusura del bilancio occorre valutare i necessari accantonamenti a fondi rischi ed oneri destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

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

Fattispecie tipiche delle Amministrazioni pubbliche sono rappresentate da eventuali controversie con il personale o con terzi, per le quali occorre stanziare a chiusura dell'esercizio un accantonamento commisurato all'esborso che si stima di dover sostenere al momento della definizione della controversia; la stima dei suddetti accantonamenti deve essere attendibile e pertanto si rende necessario avvalersi delle opportune fonti informative, quali le stime effettuate dai legali.

Le passività che danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi ed oneri sono di due tipi:

a) accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di estinzione sono indeterminati.

Si tratta in sostanza di fondi oneri, ossia di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data di bilancio od altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare o nella data di estinzione. Si tratta, quindi, di obbligazioni che maturano con il passare del tempo o che sorgono con il verificarsi di un evento specifico dell'esercizio in corso, ovvero di perdite che si riferiscono ad un evento specifico verificatosi nell'esercizio in corso, le quali non sono ancora definite esattamente nell'ammontare ma che comportano un procedimento ragionieristico di stima. Gli stanziamenti per le predette obbligazioni vanno effettuati sulla base di una stima realistica dell'onere necessario per soddisfarle, misurato dai costi in vigore alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo però conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per soddisfare le obbligazioni assunte.

b) Accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile; si tratta delle cosiddette «passività potenziali» o fondi rischi.

I fondi del passivo non possono essere utilizzati per attuare «politiche di bilancio», tramite la costituzione di generici fondi rischi privi di giustificazione economica.

Nella valutazione dei **Fondi per oneri** occorre tenere presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza e della prudenza.

- Fondi di quiescenza e obblighi simili

La voce accoglie i fondi diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 Codice Civile, quali ad esempio:

- i fondi di pensione costituiti in aggiunta al trattamento previdenziale di legge (ad es. INPS ecc.) per il personale dipendente;
- i fondi di pensione integrativa derivanti da accordi aziendali, interaziendali o collettivi per il personale dipendente;
- i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Tali fondi sono certi nell'esistenza e indeterminati nell'ammontare, in quanto basati su calcoli matematico-attuariali o condizionati da eventi futuri come il raggiungimento di una determinata anzianità di servizio e la vita utile lavorativa, ma sono stimabili con ragionevolezza.

- Fondo manutenzione ciclica

A fronte delle spese di manutenzione ordinaria svolte periodicamente dopo un certo numero di anni o ore di servizio maturate in più esercizi su certi grandi impianti o su immobilizzazioni sulla base di norme di legge o regolamenti dell'ente viene iscritto nello stato patrimoniale un fondo manutenzione ciclica o periodica.

Tale fondo non intende coprire costi per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti che si concretizzino in un incremento significativo e tangibile di capacità o di produttività o di sicurezza (manutenzioni di tipo straordinario), per i quali si rimanda al paragrafo sulle immobilizzazioni materiali.

Gli stanziamenti a tale fondo hanno l'obiettivo di ripartire, secondo il principio della competenza fra i vari esercizi, il costo di manutenzione che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce ad un'usura del bene verificatasi anche negli esercizi precedenti a quello in cui la manutenzione viene eseguita. Pertanto, accantonamenti periodici a questo fondo vanno effettuati se ricorrono le seguenti condizioni:

- a) trattasi di manutenzione che sicuramente verrà eseguita (ed è già pianificata) ad intervalli periodici;
- b) vi è la ragionevole certezza che il bene continuerà ad essere utilizzato almeno fino al prossimo ciclo di manutenzione;
- c) la manutenzione ciclica non può essere sostituita da più frequenti, ma comunque sporadici, interventi di manutenzione ordinaria;
- d) la manutenzione ciclica ad intervalli pluriennali non viene sostituita da una serie di interventi ciclici con periodicità annuale, i cui costi vengono sistematicamente addebitati all'esercizio.

Lo stanziamento è effettuato suddividendo la spesa prevista in base ad appropriati parametri che riflettano il principio della competenza.

Il costo totale stimato dei lavori deve essere pari a quello che si sosterebbe se la manutenzione fosse effettuata alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo però conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per svolgere la manutenzione.

Pertanto, non sono anticipati gli effetti di eventuali incrementi dei costi sulla base di proiezioni future di tassi inflazionistici.

La congruità del fondo, stimato per categorie omogenee di beni, deve essere riesaminata periodicamente per tenere conto di eventuali variazioni nei tempi di esecuzione dei lavori di manutenzione e del costo stimato dei lavori stessi.

- Fondo per copertura perdite di società partecipate

Qualora l'ente abbia partecipazioni immobilizzate in società che registrano perdite che non hanno natura durevole (in caso di durevolezza della perdita, infatti, occorre svalutare direttamente le partecipazioni) e abbia l'obbligo o l'intenzione di coprire tali perdite per la quota di pertinenza, accantona ad un fondo del passivo di stato patrimoniale un ammontare pari all'onere assunto.

In relazione alla tipologia dell'impegno, se il relativo onere ha già la natura di debito, sarà classificato come tale.

Con l'espressione « passività potenziali » ci si riferisce a passività connesse a « potenzialità », cioè a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

In particolare, per « potenzialità » si intendono una situazione, una condizione od una fattispecie esistenti alla data del bilancio, caratterizzate da uno stato d'incertezza, le quali, al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potranno concretizzarsi per l'ente in una perdita, confermando il sorgere di una passività o la perdita parziale o totale di un'attività (ad esempio, una causa passiva, l'inosservanza di una clausola contrattuale o di una norma di legge, un pignoramento, rischi non assicurati, ecc.).

La valutazione delle potenzialità deve essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile e devono essere effettuati nel rispetto dei postulati del bilancio d'esercizio ed in particolare di quelli della imparzialità e della verificabilità.

Il trattamento contabile delle perdite derivanti da potenzialità dipende dai seguenti due elementi:

- 1) dal grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro;
- 2) dalla possibilità di stimare l'ammontare delle perdite.

Tali determinazioni sono spesso difficili da effettuare e richiedono discernimento, oculatezza e giudizio da parte del redattore del bilancio, applicati con competenza ed onestà e con l'utilizzo della più ampia conoscenza dei fatti e delle circostanze.

Le informazioni da utilizzare comprendono anche pareri legali e di altri esperti, dati relativi alla esperienza passata dell'ente in casi simili, le decisioni che l'ente intenderà adottare, ecc.

Al fine di misurare il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro tali eventi possono classificarsi in: probabili, possibili o remoti.

Un evento dicesi probabile qualora se ne ammetta l'accadimento in base a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile, verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri. Opinione probabile è del resto quella basata su ragioni tali da meritare l'assenso di persona prudente.

Con il termine possibile, il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro è inferiore al probabile. L'evento possibile è quello che può accadere o verificarsi, che cioè è eventuale o può avvenire.

L'evento remoto è invece quello che ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia, che potrà accadere molto difficilmente.

Le perdite derivanti da potenzialità e pertanto anche quelle connesse a passività potenziali sono rilevate in bilancio come fondi accesi a costi, spese e perdite di competenza stimati quando sussistono le seguenti condizioni:

- la disponibilità, al momento della redazione del bilancio, di informazioni che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività o la diminuzione di una attività;
- la possibilità di stimare l'entità dell'onere con sufficiente ragionevolezza.

Se una perdita connessa ad una potenzialità è stata stanziata in bilancio, la situazione d'incertezza e l'ammontare dello stanziamento sono indicati in nota integrativa se tali informazioni sono necessarie per una corretta comprensibilità del bilancio.

Tali stanziamenti sono rilevati nei fondi per rischi ed oneri.

Se è probabile che l'evento futuro si verifichi ma la stima non può essere effettuata, in quanto l'ammontare che ne risulterebbe sarebbe particolarmente aleatorio ed arbitrario, salvo il caso in cui sia possibile stimare e stanziare in bilancio un importo minimo, sono fornite in nota integrativa le stesse informazioni da indicare nel caso che l'evento sia possibile; inoltre si indicherà che è probabile che la perdita verrà sostenuta.

Nel caso in cui l'evento e quindi la perdita sia possibile, ma non probabile, sono indicate in nota integrativa le seguenti informazioni:

- la situazione d'incertezza che potrebbe procurare la perdita;
- l'ammontare stimato della possibile perdita o l'indicazione che la stessa non può essere effettuata;
- altri possibili effetti se non evidenti;
- preferibilmente, l'indicazione del parere di consulenti legali ed altri esperti.

Quando gli ammontari richiesti in una causa o in una controversia sono marcatamente esagerati rispetto alla reale situazione non è necessario, anzi può essere fuorviante, mettere in evidenza l'ammontare dei danni richiesti.

L'esistenza e l'ammontare di garanzie prestate direttamente o indirettamente (fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e reali), sono posti in evidenza nei conti d'ordine e in nota integrativa anche se la perdita che l'ente potrà subire è improbabile. Qualora invece la perdita sia probabile si stanziava un apposito fondo rischi.

Gli stanziamenti a fronte delle perdite connesse a potenzialità includono anche la stima delle spese legali e degli altri costi che saranno sostenuti per quella fattispecie.

d) Debiti di finanziamento dell'ente sono determinati dalla somma algebrica del debito all'inizio dell'esercizio più gli accertamenti sulle accensioni di prestiti effettuati nell'esercizio meno i pagamenti per rimborso di prestiti.

6.4 Patrimonio netto

Per la denominazione e classificazione del capitale o fondo di dotazione dell'ente e delle riserve si applicano i criteri indicati nel documento n. 28 dei principi contabili «Il patrimonio netto», nei limiti in cui siano compatibili con i presenti principi.

Per le Amministrazioni pubbliche che fino ad oggi rappresentano il patrimonio netto all'interno di un'unica posta di bilancio, il patrimonio netto alla data di chiusura del bilancio dovrà essere articolato nelle seguenti poste:

- a) Fondo di dotazione;
- b) Riserve;
- c) Risultato economico di esercizio.

La suddetta articolazione è realizzata mediante apposita delibera assunta dalla Giunta. A tal fine si potrà fare riferimento ai risultati economici dei primi esercizi di adozione della contabilità economicopatrimoniale o, per le amministrazioni che già adottano la contabilità economico patrimoniale, si potrà fare riferimento ai risultati economici degli esercizi più recenti che rappresentano una prima indicazione di quanto appostare nel fondo di dotazione e di quanto appostare tra le riserve di utili.

Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'Amministrazione pubblica.

Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante destinazione degli utili di esercizio sulla base di apposita delibera del Consiglio in sede di approvazione del bilancio consuntivo.

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

Al pari del fondo di dotazione, sono alimentate anche mediante destinazione degli utili di esercizio, con apposita delibera del Consiglio in occasione dell'approvazione del bilancio consuntivo.

L'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa all'interno della relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione, sulla copertura delle perdite; in particolare, l'eventuale perdita risultante dal bilancio d'esercizio deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte eccedente è rinviata agli esercizi successivi (perdita portata a nuovo) al fine di assicurarne la copertura con i ricavi futuri.

Per i comuni, la quota dei permessi di costruire che - nei limiti stabiliti dalla legge - non è destinata al finanziamento delle spese correnti, costituisce incremento delle riserve.

7. Conti d'ordine

Anche negli enti pubblici devono essere iscritti, in calce allo stato patrimoniale, i conti d'ordine, suddivisi nella consueta triplice classificazione: rischi, impegni, beni di terzi.

Le scritture degli impegni sono alimentate dagli impegni assunti sulla competenza degli esercizi futuri relative a servizi e beni che saranno interamente fruiti negli esercizi futuri (non comprende beni e servizi fruiti nell'esercizio di riferimento con obbligazione esigibile negli esercizi futuri).

I criteri di iscrizione e valutazione sono quelli previsti dal documento OIC 22 dei principi contabili «Conti d'Ordine».

E' obbligatoria l'indicazione, prevista dall'art. 2424, comma 3, codice civile, delle garanzie prestate fra fidejussioni (cui sono equiparate le lettere di patronage «forti»), avalli, e garanzie reali. Per le pubbliche amministrazioni è altresì obbligatorio classificare tali garanzie tra amministrazioni pubbliche, e imprese controllate, partecipate e altre imprese.

8. Principio finale

Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio ai principi del codice civile nonché ai principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Allegato n. 4

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato

1. Definizione e funzione del bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica

Il bilancio consolidato di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica non consente - contemporaneamente - di rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria del gruppo e di rilevare correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni.

Per rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria il bilancio consolidato predisposto sulla base della dimensione del controllo esercitato nei confronti dei componenti del gruppo, utilizza il metodo di consolidamento integrale o proporzionale. Per rappresentare le esternalizzazioni, invece, il bilancio consolidato è elaborato sulla base dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi di ciascun componente del gruppo, comprensivi delle entrate esternalizzate.

Pertanto, per cogliere entrambi i fenomeni risulterebbe necessario predisporre due diversi bilanci consolidati.

Gli enti che partecipano alla sperimentazione di cui all' *articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118*, redigono un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate.

In particolare, il bilancio consolidato deve consentire di:

- a) sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo;
- b) attribuire alla amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;

c) ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.

Il bilancio consolidato del gruppo di un'amministrazione pubblica è:

- obbligatorio, dal 2013, per tutti gli enti in sperimentazione, esclusi i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti;
- predisposto in attuazione delle disposizioni di cui al titolo IV del presente decreto e del presente principio;
- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati;
- riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascuno degli anni di sperimentazione;
- predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce;
- approvato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento.

2. Il gruppo «amministrazione pubblica»

Il termine «gruppo amministrazione pubblica» comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica come definito dal titolo IV del presente decreto.

La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di **controllo** di «diritto», di «fatto» e «contrattuale», anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di **partecipazione**.

Costituiscono componenti del «gruppo amministrazione pubblica»:

- 1) gli organismi strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall' *articolo 20* del presente decreto, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel bilancio della capogruppo;
- 2) gli enti strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituiti dagli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo:
 - a) ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
 - b) ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;
 - c) esercita, direttamente o indirettamente la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;
 - d) ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
 - e) esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti o

aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante.

3) le società controllate dall'amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo:

a) ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;

b) ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante;

4) le società partecipate dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione. Sulla base dei risultati della sperimentazione la definizione di società partecipata potrà essere estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

Ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica né la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società.

Il gruppo «amministrazione pubblica» può comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese. In tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.

3. Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo:

3.1 Individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato

Gli enti in sperimentazione, nell'ambito dei documenti riguardanti la programmazione della gestione degli esercizi 2012 e 2013 predispongono due distinti elenchi concernenti:

1) gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;

2) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato.

Gli enti e le società del gruppo compresi nell'elenco di cui al punto 1 possono non essere inseriti nell'elenco di cui al punto 2 nei casi di:

a) *Irrelevanza*, quando il bilancio di un componente del gruppo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali e al 5 per cento per le Regioni e le Province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:

- totale dell'attivo;

- patrimonio netto;
- totale dei ricavi caratteristici.

b) *Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento* in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate. I casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali).

c) *enti in contabilità finanziaria non partecipanti alla sperimentazione* a meno che non abbiano già adottato una contabilità economico-patrimoniale analoga a quella prevista dal presente decreto per gli enti in contabilità finanziaria.

Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

Come indicato nel paragrafo 3.2 l'elenco di cui al punto 2) è trasmesso a ciascuno degli enti compresi nel bilancio di consolidato al fine di consentire a tutti i componenti del gruppo di conoscere con esattezza l'area del consolidamento e predisporre le informazioni richieste al punto 2) del citato paragrafo 3.2.

3.2 Comunicazioni ai componenti del gruppo

Prima dell'avvio di ciascuno degli esercizi riguardanti la sperimentazione (2012 e 2013) , o appena possibile, l'amministrazione pubblica capogruppo:

- a) comunica agli enti, alle aziende e alle società comprese nell'elenco 2 del paragrafo precedente che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato del prossimo esercizio;
- b) trasmette a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato (elenco di cui al punto 2 del paragrafo precedente);
- c) impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

Tali direttive riguardano:

- 1) le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati e delle informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato. I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa sono trasmessi alla capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento. I bilanci consolidati delle sub-holding sono trasmessi entro il 20 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento. L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione;
- 2) le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato.

Di norma i documenti richiesti comprendono lo stato patrimoniale, il conto economico e le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) e che devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato;

3) le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica.

Per gli enti in contabilità finanziaria che partecipano al bilancio consolidato, nel corso della sperimentazione, l'uniformità dei bilanci è garantita dalle disposizioni del presente decreto.

Per i componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica l'uniformità dei bilanci deve essere ottenuta attraverso l'esercizio dei poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili dai capogruppo nei confronti dei propri enti e società.

In particolare, la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio di riferimento del consolidato, l'elenco degli enti compresi nel bilancio pluriennale risulti variato rispetto alla versione elaborata all'avvio dell'esercizio, tale elenco deve essere nuovamente trasmesso ai componenti del «gruppo amministrazione pubblica».

4. Elaborazione del bilancio consolidato

4.1 Attività diretta a rendere uniformi i bilanci da consolidare

Nel rispetto delle istruzioni ricevute di cui al paragrafo 3.2 i componenti del gruppo trasmettono la documentazione necessaria al bilancio consolidato alla capogruppo, costituita da:

- il bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capi gruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche);
- il bilancio di esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale;
- il rendiconto dell'esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale.

Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non sono tra loro uniformi, pur se corretti, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento. Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti.

Si ribadisce che è accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. In questi casi, l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi che ne sono alla base.

La difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, è altresì accettabile, se essi non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

4.2 Eliminazione delle operazioni infragruppo

Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo. Il bilancio consolidato si basa infatti sul principio che esso deve riflettere la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica composta da una pluralità di soggetti giuridici.

Pertanto, devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze. Particolare attenzione va posta sulle partite «in transito» per evitare che la loro omessa registrazione da parte di una società da consolidare renda i saldi non omogenei.

La redazione del bilancio consolidato richiede pertanto ulteriori interventi di rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo, riguardanti i saldi, le operazioni, i proventi e gli oneri riguardanti operazioni effettuate all'interno del gruppo amministrazione pubblica.

L'identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo con il bilancio, richieste dalla capogruppo come indicato al punto 2 del paragrafo 3.2.

La maggior parte degli interventi di rettifica non modificano l'importo del risultato economico e del patrimonio netto in quanto effettuati eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o singoli componenti del conto economico (quali i crediti e i debiti, sia di funzionamento o commerciali, che di finanziamento nello stato patrimoniale, gli oneri e i proventi per Trasferimenti o contributi o i costi ed i ricavi concernenti gli acquisti e le vendite).

Altri interventi di rettifica hanno effetto invece sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato e riguardano gli utili e le perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi. Ad esempio, se una componente del gruppo ha venduto ad un'altra componente del gruppo un immobile, realizzando una plusvalenza o una minusvalenza, ma l'immobile è ancora presente all'interno del gruppo, la minusvalenza o la plusvalenza rilevata nel bilancio dell'ente o società che ha venduto il bene deve essere eliminata. Di conseguenza diminuirà il risultato di esercizio di tale componente del gruppo e del gruppo nel suo complesso.

Particolari interventi di elisione sono costituiti da:

- l'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- l'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, ad esempio, l'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni che sono ancora di proprietà del gruppo.

Nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta non è oggetto di elisione. Ad esempio l'imposta sul valore aggiunto pagata dalle amministrazioni pubbliche a componenti del gruppo per le quali l'IVA è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato.

L'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa ad operazioni infragruppo di importo irrilevante, indicandone il motivo nella nota integrativa. L'irrilevanza degli elementi patrimoniali ed economici è misurata rispettivamente con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

4.3 Identificazione delle quote di pertinenza di terzi

Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, rettificato secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo.

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto, della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione.

Se una società del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato economico d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.

Nel caso in cui in un ente strumentale o in una società controllata le perdite riferibili a terzi eccedano la loro quota di pertinenza del patrimonio netto, l'eccedenza - ed ogni ulteriore perdita attribuibile ai terzi - è imputata alla capogruppo. Eccezioni sono ammesse nel caso in cui i terzi si siano obbligati, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante, a coprire la perdita. Se, successivamente, la componente del gruppo realizza un utile, tale risultato è attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state, in precedenza, assorbite dalla capogruppo.

4.4 Consolidamento dei bilanci

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili,

rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli enti strumentali e delle società controllate (cd. metodo integrale);
- per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate (cd. metodo proporzionale).

Nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo.

5. La nota integrativa al bilancio consolidato

Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa.

La nota integrativa indica:

- i criteri di valutazione applicati;
- le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- la composizione delle voci «ratei e risconti» e della voce «altri accantonamenti» dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo;
- la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- la composizione delle voci «proventi straordinari» e «oneri straordinari», quando il loro ammontare è significativo;
- cumulativamente per ciascuna categoria, l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell'impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;
- per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;
- l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:
 - della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
 - delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
 - se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria.
- della ragione dell'inclusione nel consolidato degli enti o delle società se già non risulta dalle indicazioni richieste dalle lettere b) e c) del comma 1.

- della ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo.:
- qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente (ad esclusione del primo esercizio di sperimentazione);
- l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
 - a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, comprensivi delle entrate esternalizzate;
 - b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
 - c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni

6. Principio finale

Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio ai Principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).