

Armonizzazione contabile: FCDE e FPV

Riflessioni e pratiche riguardanti le 2
novità della riforma

Vicenza, 13/10/2017
Diego Mazzotta

fi **Indice**

La nascita e la scadenza dell'obbligazione.

La gestione vincolata del bilancio e il fondo pluriennale vincolato (FPV).

Il fondo crediti dubbia esigibilità (Fcde)

Il Fcde nel bilancio di previsione e nel rendiconto

Fcde, armonizzazione e non solo. Le situazioni di difficoltà finanziaria dei Comuni.

fi

**La nascita e la scadenza
dell'obbligazione.**

***Contabilizzare un'obbligazione
(impegno e accertamento), imputare
l'obbligazione (suddividere l'impegno
e l'accertamento nei diversi esercizi)***



Una premessa. Il servizio finanziario oggi

Sezione autonomie n. 14/2017. «L'armonizzazione contabile costituisce senz'altro un presidio essenziale ad un efficace coordinamento della finanza ... È stato già osservato che si tratta di operazione complessa, e che per gli operatori ha creato situazioni di criticità che ne frenano le potenzialità...le aree applicative nelle quali si sono colti tali segni.....il ritorno dopo 20 anni della previsione di cassa ha comportato la necessità di più frequente ricorso alle variazioni di bilancio e alle connesse relazioni informatiche con i tesoreri; non meno oneroso si è rilevato il rispetto della disciplina delle variazioni di bilancio contenuta nel novellato art. 175 TUEL che contempla una variegata articolazione delle competenze per l'adozione di tali atti che va dagli organi consiliari ai responsabili dei servizi. Elementi di complessità si registrano anche nella tenuta della contabilità finalizzata alla determinazione, a fine esercizio, del risultato di amministrazione che, per l'aspetto relativo all'eventuale avanzo, impone un'analisi della sua composizione che ne rende difficile la lettura e complica la sua programmazione ed il suo utilizzo. Così come impegnativo, per la complessità gestionale, si presenta l'istituto del fondo pluriennale vincolato...in proposito una certa problematicità è stata osservata nel tracciamento finanziario delle spese di investimento pluriennali per effetto, nei casi in cui si verifica, del ripetuto transito dello stesso investimento nell'avanzo vincolato e la sua successiva applicazione, o l'utilizzo del fondo pluriennale vincolato...



Una premessa. Il servizio finanziario oggi

.....Non diversamente accade per la, giustamente attenta e scrupolosa, tenuta della contabilità per l'utilizzo degli incassi vincolati e degli anticipi di tesoreria e del loro rispettivo reintegro.... detta riforma è approdata negli uffici degli Enti interessati in concomitanza con altre impegnative riforme sia sul piano delle gestioni -si pensi al nuovo pareggio di bilancio - sia sul piano ordinamentale-organizzativo: obbligo della fatturazione elettronica, scissione contabile dell'IVA, obblighi di trasparenza ANAC, attuazione del decreto legislativo 25 maggio 2016, n 97 (riordino della disciplina riguardante il diritto di accesso civico, gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione delle informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni), riforma delle partecipate e del codice degli appalti e rispetto degli adempimenti connessi alla costruzioni dei fabbisogni standard. Il 2017 costituisce, quindi, anche essenziale momento di verifica della maggiore assimilazione e, ove necessario, "correzione" delle distorsioni che non sono mancate nel dare attuazione alla - molto complessa - "architettura" dei nuovi sistemi contabili e schemi di bilancio. Una complessità della quale può essere considerata sintomatica anche la difficoltà registrata in una larga fascia di Enti, di adeguata attuazione della nuova contabilità economico-patrimoniale.



I motivi della riforma dell'armonizzazione contabile

Sistema previgente

- Principi contabili degli enti pubblici territoriali disomogenei, strutture di bilancio non uniformi, differenze di sistemi contabili tra i diversi livelli di governo del territorio (differenze tra Regioni; differenze tra le Regioni e i Comuni, ecc.).L'armonizzazione contabile punta dunque a rendere confrontabili i dati finanziari delle amministrazioni pubbliche, garantirne maggiore trasparenza, agevolarne il raccordo dei bilanci.
- I bilanci e i rendiconti non tenevano conto della diversa struttura delle scadenze dei crediti e dei debiti; erano frequenti le ipotesi di equilibrio finanziario basato su obbligazioni attive esigibili a lungo termine, a fronte di obbligazioni passive esigibili a breve termine.
- Impossibilità nei rendiconti di rilevare gli effettivi debiti nei confronti di terzi, esigibili al 31/12. I residui passivi contenevano accantonamenti a fronte di rischi potenziali, di vincoli per somme accertate, di obblighi perfezionati ma non ancora scaduti.
- Molti accertamenti comprendevano quote di dubbia riscossione, difficilmente quantificabili.



I motivi della riforma dell'armonizzazione contabile. Il nuovo concetto di competenza finanziaria potenziata e l'esigibilità delle entrate e delle spese

Sistema attuale

- Schemi di bilancio e rendiconto uniformi per Comuni, Province, Regioni.
- Principi contabili cogenti, allegati al d.lgs. 118/2011
- Perno della riforma, il principio della competenza finanziaria potenziata

«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»



I motivi della riforma dell'armonizzazione contabile. Il nuovo concetto di competenza finanziaria potenziata e l'esigibilità delle entrate e delle spese

Il concetto di scadenza dell'obbligazione è elemento imprescindibile della nuova contabilità

Esempio. Principio contabile applicato della contabilità finanziaria.

Punto 3.7.1. «Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico sono **accertate** e **imputate** contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo e le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto»

.



La gestione vincolata del bilancio e il fondo pluriennale vincolato (FPV).

La spesa impegnata e imputata all'anno in corso. La spesa impegnata nell'anno in corso e imputata agli anni successivi. Quando si attiva il FPV (e quando non si attiva)



La competenza finanziaria potenziata e il fondo pluriennale vincolato (Fpv)

Principio applicato, par. 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

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

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

Qual è l'obiettivo di questa tecnica contabile?

Contemperare l'esigenza di rilevare nei consuntivi della Pa solo debiti effettivamente scaduti, e quella di garantire continuità nella realizzazione dell'attività amministrativa dell'ente, senza subire interruzioni nel passaggio tra i diversi esercizi

.



La competenza finanziaria potenziata e il fondo pluriennale vincolato (Fpv)

Nel 2017 è prevista un'opera pubblica di euro 100, da finanziare con alienazioni patrimoniali. Periodo di realizzazione anni 2017/2020. Ipotizziamo oggi il seguente sviluppo dell'opera. Rogito e incasso nel 2017. Spesa esigibile per euro 10 nel 2017, 40 nel 2018, 40 nel 2019, 10 nel 2020. Pagato 10 nel 2017, 40 nel 2018, 40 nel 2019, 10 nel 2020

BILANCIO DI PREVISIONE 2017 E SVILUPPO DEI RESIDUI NEGLI ANNI. PRIMA DELLA RIFORMA

| Esercizio 2017- competenza | | | |
|----------------------------------|-----------------|--------------------------|------------|
| Spese | Previsione | Entrate | Previsione |
| Opera pubblica | 100 | Alienazioni patrimoniali | 100 |
| Esercizio 2017- residui al 31/12 | | | |
| Spese | Residui passivi | Entrate | |
| Opera pubblica | 90 | Alienazioni patrimoniali | 0 |
| Esercizio 2018- residui al 31/12 | | | |
| Spese | Residui passivi | Entrate | |
| Opera pubblica | 50 | Alienazioni patrimoniali | 0 |
| Esercizio 2019- residui al 31/12 | | | |
| Spese | Residui passivi | Entrate | |
| Opera pubblica | 10 | Alienazioni patrimoniali | 0 |

BILANCIO DI PREVISIONE 2017 E SVILUPPO DELLA COMPETENZA NEGLI ANNI. DOPO LA RIFORMA

| Esercizio 2017- competenza | | | |
|---|------------|--------------------------|------------|
| Spese | Previsione | Entrate | Previsione |
| Opera pubblica di cui FPV (fondo pluriennale vincolato) | 100 | Alienazioni patrimoniali | 100 |
| | 90 | | |
| Esercizio 2018- competenza | | | |
| Opera pubblica di cui FPV (fondo pluriennale vincolato) | Previsione | FPV | Previsione |
| | 90 | | 90 |
| | 50 | | |
| Esercizio 2019- competenza | | | |
| Opera pubblica di cui FPV (fondo pluriennale vincolato) | Previsione | FPV | Previsione |
| | 50 | | 50 |
| | 10 | | |
| Esercizio 2020- competenza | | | |
| Opera pubblica | Previsione | FPV | Previsione |
| | 10 | | 10 |



La competenza finanziaria potenziata e il fondo pluriennale vincolato (Fpv)

Esercizio 2017

| Spese | | | | |
|----------------|-----------|----------|--------|-----------------|
| | Impegnato | Imputato | Pagato | Residui passivi |
| Opera pubblica | 100 | 10 | 10 | 0 |
| di cui FPV | 90 | | | |

| Entrate | | | | |
|--------------------------|-----------|----------|-----------|----------------|
| | Accertato | Imputato | Incassato | Residui attivi |
| Alienazioni patrimoniali | 100 | 100 | 100 | 0 |
| | | | | |

Esercizio 2018

| Spese | | | | |
|----------------|------------|----------|--------|-----------------|
| | Previsione | Imputato | Pagato | Residui passivi |
| Opera pubblica | 90 | 40 | 40 | 0 |
| di cui FPV | 50 | | | |

| Entrate | | | | |
|---------|------------|-----------|-----------|----------------|
| | Previsione | Accertato | Incassato | Residui attivi |
| FPV | 90 | | | |
| | | | | |

Esercizio 2019

| Spese | | | | |
|----------------|------------|----------|--------|-----------------|
| | Previsione | Imputato | Pagato | Residui passivi |
| Opera pubblica | 50 | 40 | 40 | 0 |
| di cui FPV | 10 | | | |

| Entrate | | | | |
|---------|------------|-----------|-----------|----------------|
| | Previsione | Accertato | Incassato | Residui attivi |
| FPV | 50 | | | |
| | | | | |

Esercizio 2020

| Spese | | | | |
|----------------|------------|----------|--------|-----------------|
| | Previsione | Imputato | Pagato | Residui passivi |
| Opera pubblica | 10 | 10 | 10 | 0 |
| di cui FPV | 0 | | | |

| Entrate | | | | |
|---------|------------|-----------|-----------|----------------|
| | Previsione | Accertato | Incassato | Residui attivi |
| FPV | 10 | | | |
| | | | | |



La competenza finanziaria potenziata e il fondo pluriennale vincolato (Fpv)

Rendiconto prima della riforma

| | |
|--|----|
| Quadro riassuntivo gestione finanziaria 2017 | |
| Fondo cassa | 90 |
| Residui attivi | 0 |
| Residui passivi | 90 |
| Risultato amministrazione | 0 |
| | |
| Quadro riassuntivo gestione finanziaria 2018 | |
| Fondo cassa | 50 |
| Residui attivi | 0 |
| Residui passivi | 50 |
| Risultato amministrazione | 0 |
| | |
| Quadro riassuntivo gestione finanziaria 2019 | |
| Fondo cassa | 10 |
| Residui attivi | 0 |
| Residui passivi | 10 |
| Risultato amministrazione | 0 |
| | |
| Quadro riassuntivo gestione finanziaria 2020 | |
| Fondo cassa | 0 |
| Residui attivi | 0 |
| Residui passivi | 0 |
| Risultato amministrazione | 0 |

Rendiconto dopo la riforma

| | |
|--|----|
| Prospetto risultato amministrazione 2017 | |
| Fondo cassa | 90 |
| Residui attivi | 0 |
| Residui passivi | 0 |
| FPV spesa capitale | 90 |
| Risultato amministrazione | 0 |
| | |
| Prospetto risultato amministrazione 2018 | |
| Fondo cassa | 50 |
| Residui attivi | 0 |
| Residui passivi | 0 |
| FPV spesa capitale | 50 |
| Risultato amministrazione | 0 |
| | |
| Prospetto risultato amministrazione 2019 | |
| Fondo cassa | 10 |
| Residui attivi | 0 |
| Residui passivi | 0 |
| FPV spesa capitale | 10 |
| Risultato amministrazione | 0 |
| | |
| Prospetto risultato amministrazione 2020 | |
| Fondo cassa | 0 |
| Residui attivi | 0 |
| Residui passivi | 0 |
| FPV spesa capitale | 0 |
| Risultato amministrazione | 0 |



Finanziamento, impegno, imputazione, ed eventuale Fpv, di una spesa di investimento per lavori pubblici. Un possibile percorso logico

La prima domanda. Quando e come deve essere garantito il finanziamento di una spesa di investimento da realizzare in più anni?

Principio applicato 5.3.3 La copertura finanziaria delle spese di investimento, comprese quelle che comportano impegni di spesa imputati a più esercizi, deve essere predisposta - fin dal momento dell'attivazione del primo impegno - con riferimento all'importo complessivo della spesa dell'investimento.

La seconda domanda. Da che cosa può essere finanziata la spesa impegnata e imputata al 2017 (in corso di gestione)

Principio applicato 5.3.3 La copertura degli investimenti imputati all'esercizio **in corso di gestione** può essere costituita da:

- l'accertamento di un'entrata imputata al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, a seguito di un'obbligazione giuridica perfezionata
- il saldo corrente dell'esercizio cui è imputata la spesa, risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione



Finanziamento, impegno, imputazione, ed eventuale Fpv, di una spesa di investimento per lavori pubblici. Un possibile percorso logico

La terza domanda. Da che cosa può essere finanziata la spesa impegnata nel 2017 e imputata al 2018 e successivi?

Principio applicato 5.3.3 La copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi a quello in corso di gestione può essere costituita da una delle seguenti modalità alternative:

- l'accertamento di un'entrata imputata al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, a seguito di un'obbligazione giuridica perfezionata.....;
- da una quota del margine corrente di competenza finanziaria dell'equilibrio di parte
- la quota del margine corrente costituita da 50 % delle previsioni riguardanti l'incremento di gettito derivante dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali ...
- la quota del margine corrente costituita da riduzioni permanenti della spesa corrente, realizzate nell'esercizio in corso e risultanti da un titolo giuridico perfezionato...

Le ultime tre modalità di copertura degli investimenti possono applicarsi in modo da garantire che la copertura delle spese di investimento, in particolare quelle imputate agli esercizi successivi, risulti "credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale, in equilibrato rapporto con la spesa che si intende effettuare in esercizi futuri"

.



Finanziamento, impegno, imputazione, ed eventuale Fpv, di una spesa di investimento per lavori pubblici. Un possibile percorso logico

Quarta domanda. La spesa impegnata nel 2017, e imputata agli esercizi successivi, può essere finanziata da qualsiasi entrata accertata nel 2017, e imputata agli esercizi successivi?

Principio 5.3.4. Non tutte le entrate già accertate ed imputate agli esercizi successivi a quello di gestione possono costituire idonea copertura alle spese di investimento impegnate in tali esercizi. In particolare, possono costituire copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi (2018 e successivi) a quello in corso di gestione (2017) le entrate già accertate:

- a) imputate all'esercizio in corso di gestione (2017) (entrate correnti destinate per legge agli investimenti, entrate derivanti da avanzi della situazione corrente di bilancio, entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossione di crediti, proventi da permessi di costruire e relative sanzioni);
- b) derivanti da trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche anche se imputate negli esercizi successivi a quello di gestione,
- c) 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 ;



Finanziamento, impegno, imputazione, ed eventuale Fpv, di una spesa di investimento per lavori pubblici. Un possibile percorso logico

- d) derivanti da forme di finanziamento flessibile i cui contratti consentono l'acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell'investimento;
 - e) 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);
 - f) 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:
 - per finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio;
 - al riequilibrio della gestione corrente;
 - per accantonamenti per passività potenziali (ad es. al fondo crediti di dubbia esigibilità);
 - al finanziamento di spese di investimento e/o estinzione anticipata di prestiti.
- Applicazione di quote vincolate, destinate del risultato di amministrazione



Finanziamento, impegno, imputazione, ed eventuale Fpv, di una spesa di investimento per lavori pubblici. Un possibile percorso logico

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

Principio 3.11. L'obbligazione per i permessi di costruire è articolata in due quote. La prima (oneri di urbanizzazione) è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione), la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell'opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota.



Finanziamento, impegno, imputazione, ed eventuale Fpv, di una spesa di investimento per lavori pubblici. Un possibile percorso logico

Quindi quando si può attivare il FPV di spesa 2017 (e il correlato Fpv entrata 2018)?

Punto a) principio 5.3.4. Esempio. Alienazione patrimoniale 2017 (accertata con rogito) che finanzia spesa di investimento con gara bandita entro il 31/12/2017 o altro vedi principio applicato 5.4

Punto c) principio 5.3.4. Esempio. Mutuo classico Cassa depositi e prestiti (N.B. in questo caso FPV di spesa non entra nelle spese rilevanti per pareggio di bilancio), che finanzia spesa di investimento con gara bandita entro il 31/12/2017 o altro vedi principio applicato 5.4

Punto f) principio 5.3.4. Esempio avanzo da rendiconto 2016 che finanzia spesa di investimento con gara bandita entro il 31/12/2017 o altro vedi principio applicato 5.4

..... Applicazione di quote vincolate/destinate di risultato di amministrazione che finanziano spese di investimento con gara bandita entro il 31/12/2017 o altro vedi principio applicato 5.4



Finanziamento, impegno, imputazione, ed eventuale Fpv, di una spesa di investimento per lavori pubblici. Un possibile percorso logico

Attenzione: l'esigibilità dell'entrata non determina l'automatica "accensione" del Fpv di spesa

Principio applicato 5.4. Possono essere finanziate dal FPV (e solo ai fini della sua determinazione):

.tutte le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento per lavori pubblici esigibili negli esercizi successivi, anche se non interamente impegnate (in parte impegnate e in parte prenotate), sulla base di un progetto approvato del quadro economico progettuale. La costituzione del fondo per l'intero quadro economico progettuale è consentita solo in presenza di impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, imputate secondo esigibilità, ancorché relativi solo ad alcune spese del quadro economico progettuale, escluse le spese di progettazione;

- le spese riferite a procedure di affidamento attivate (pubblicazione del bando o lettera invito spedita in caso di procedura negoziata)



Finanziamento, impegno, imputazione, ed eventuale Fpv, di una spesa di investimento per lavori pubblici. Un possibile percorso logico

Per i lavori pubblici dunque ci sono regole ad hoc per la costituzione del FPV.

E' necessario dimostrare in modo chiaro la volontà dell'amministrazione di realizzare l'opera.

Quindi ad es. nell'ambito dell'importo dei lavori del quadro economico, la pubblicazione del bando, la spedizione delle lettere di invito , l'eventuale affidamento diretto.

Nell'ambito delle somme a disposizione, impegni assunti sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate, ad es. per allacci, espropri, rilievi, ecc.

Sez. regionale controllo Corte Conti Lombardia parere 104/2016. Il solo versamento del contributo all'Anac non è sufficiente per ritenere che la gara sia avviata.... le somme previste nel quadro economico di un'opera pubblica non possono essere accantonate nel fondo pluriennale vincolato nel caso in cui l'impegno di spesa riguardi il solo contributo all'Autorità nazionale anticorruzione.... Quindi il Comune che prima del 31 dicembre aveva approvato alcuni progetti esecutivi per la realizzazione di opere pubbliche e la determinazione a contrarre, non avendo attivato alcuna procedura di gara o di affidamento negoziato deve far transitare le somme nel risultato di amministrazione. Per l'utilizzo dello strumento contabile del fondo pluriennale vincolato in relazione alle spese di investimento è richiesto che oltre all'approvazione del progetto esecutivo sia quantomeno avviata la procedura di affidamento e sia determinato il prevedibile tempo di ultimazione dell'intervento.



Modalità di attivazione FPV spesa. Possibile evoluzione

Commissione arconet. Resoconto riunione del 12/4/2017

L'attuale punto 5.4 limita, anche a causa della normativa introdotta dal nuovo codice degli appalti, la ripresa degli investimenti... Sono numerose, infatti, le esperienze segnalate dai Comuni le cui risorse finanziarie stanziare per la realizzazione di progetti di investimento, a fine anno, sono confluite in avanzo di amministrazione (anziché in FPV), con le conseguenti limitazioni all'utilizzo delle stesse negli anni successivi a causa dei vincoli di finanza pubblica in quanto le uniche voci dei quadri economici progettuali che gli enti sono riusciti ad attivare sono proprio quelle relative alla progettazione. L'impossibilità di procedere alle fasi successive è, come già evidenziato, da ricondursi alle difficoltà legate alla complessità del nuovo iter previsto dal codice degli appalti.

Pertanto, alla luce di quanto brevemente esposti propone la seguente modifica al punto 5.4 del principio contabile della competenza finanziaria: " Possono essere finanziate dal fondo pluriennale**comprese** le spese di progettazione **almeno a livello definitivo**»



Aggiudicazione, fpv e ribassi d'asta. Novità introdotte dall'art. 6 ter del DL 91/2017

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

Nuovo par. 5.4 del principio della competenza potenziata. «**A seguito dell'aggiudicazione definitiva** della gara, le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorche' non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato, mentre gli eventuali ribassi di asta costituiscono economie di bilancio e confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione se entro il secondo esercizio successivo all'aggiudicazione non sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera stessa finanziandole con le economie registrate in sede di aggiudicazione e l'ente interessato rispetti i vincoli di bilancio definiti dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243»

Par. 5.4. previgente «..... gli eventuali ribassi di asta, costituiscono economie di bilancio e confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione a meno che, nel frattempo, sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera finanziandole con le economie registrate in sede di aggiudicazione».

In pratica la rideterminazione doveva essere effettuata entro il 31/12 dell'anno di aggiudicazione

fi Casi particolari di Fpv

Trattamento accessorio del personale

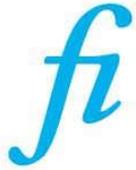
Par. 5.2.a) Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziare e impegnate in tale esercizio (*ad es. produttività collettiva, indennità risultato*). Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. ... Considerato che il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota riguardante la premialità e il trattamento accessorio da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo.



Casi particolari di Fpv

Spese per incarichi a legali esterni

Par. 5.2.g) «...Gli impegni per conferimento di incarico a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa. In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui prevista dall'articolo 3, comma 4 del presente decreto, se l'obbligazione non è esigibile, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed alla sua immediata re-imputazione all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale.... Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata...



Dati definitivi del Fpv. Variazioni entro il 31/12/2017, variazioni fino al riaccertamento ordinario dei residui

Principio contabile applicato della contabilità finanziaria.

Punto 9.1. «Il riaccertamento dei residui può riguardare crediti e debiti non correttamente imputati all'esercizio in quanto, in occasione della ricognizione, risultano non di competenza dell'esercizio cui sono stati imputati, in quanto non esigibili nel corso di tale esercizio.

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

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



Il riaccertamento ordinario dei residui. Esempi di reimputazione

| CONTABILITA' DELL'ENTE | | | |
|---|---------|--------------------------|--------------|
| Esercizio 2017- competenza | | | |
| SITUAZIONE PRIMA DEL RIACCERTAMENTO ORDINARIO | | | |
| Spese | | Entrate | |
| | Impegni | | Accertamenti |
| Opera pubblica | 100 | Alienazioni patrimoniali | 100 |

Gara bandita al 31/12/2017, somme liquidate/liquidabili al 31/12/2017 euro 10, opera che si prevede verrà terminata entro il 31/12/2018

| CONTABILITA' DELL'ENTE | | | |
|---|---------|--------------------------|--------------|
| Esercizio 2017- competenza | | | |
| SITUAZIONE DOPO IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO | | | |
| Spese | | Entrate | |
| | Impegni | | Accertamenti |
| Opera pubblica | 10 | Alienazioni patrimoniali | 100 |
| FPV SPESA | 90 | | |

| CONTABILITA' DELL'ENTE | | | |
|---|---------|-------------|--------------|
| Esercizio 2018- competenza | | | |
| SITUAZIONE DOPO IL RIACCERTAMENTO ORDINARIO | | | |
| Spese | | Entrate | |
| | Impegni | | Accertamenti |
| Opera pubblica | 90 | FPV ENTRATA | 90 |
| FPV SPESA | 0 | | |



Dati definitivi del Fpv. Variazioni entro il 31/12/2017, variazioni fino al riaccertamento ordinario dei residui

Verbale commissione Arconet 24/5/2017 http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/CommissioneArconet/Resoconto_riunione_commissione_ARCONET_d el_24_maggio_2017.pdf

Esempio n. 1. «...la Commissione osserva che se alla fine del 2017, risulta evidente la necessità di adeguare il cronoprogramma dei lavori, il responsabile finanziario o il responsabile della spesa può effettuare, fino al 31 dicembre, le necessarie variazioni fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati del bilancio 2017-2019, in attuazione dell'art. 175, comma 3, lettera f). Se tali variazioni sono effettuate nell'esercizio 2018, si è sempre in presenza di una variazione di esigibilità che, riguardando l'esercizio precedente, è di competenza della Giunta ai sensi dell'articolo 3, comma 5, del d.lgs. 118 del 2011. Tale variazione di esigibilità può essere effettuata nell'ambito del riaccertamento ordinario, in quanto la delibera di riaccertamento ordinario dei residui comprende necessariamente: - una variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione dell'esercizio precedente, riguardante solo le voci "di cui fondo pluriennale vincolato"; - una variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione in corso di gestione, necessaria alla reimputazione dei residui cancellati dall'esercizio precedente per esigibilità...



Dati definitivi del Fpv. Variazioni entro il 31/12/2017, variazioni fino al riaccertamento ordinario dei residui

..... In caso di urgenza, la variazione di bilancio può essere effettuata con delibera di giunta, autonoma dal riaccertamento ordinario (di cui la delibera di riaccertamento ordinario deve tenere conto, ai fini della determinazione definitiva del FPV di spesa 2017). Considerato che l'articolo 239, comma 1, lettera b), prevede che l'organo di revisione esprime il proprio parere su "tutte le variazioni di bilancio, escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori non sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione.....", tali variazioni di esigibilità non sono oggetto del parere preventivo dell'organo di revisione, a meno che non siano comprese nella delibera concernente il riaccertamento ordinario dei residui.»



Accertamento, imputazione dei contributi a rendicontazione. Impegno, imputazione della spesa finanziata

Verbale commissione Arconet 24/5/2017.

Esempio n. 2

Domanda. «Alla fine dell'esercizio precedente sono accertate entrate per contributi a rendicontazione annuale, mentre le spese correlate ai contributi, riguardanti un'opera pubblica, non sono state impegnate, in quanto le relative obbligazioni giuridiche non si sono perfezionate. Le entrate derivanti da contributi a rendicontazione annuale sono state accertate a fronte dell'impegno assunto dall'ente che ha concesso il contributo, sulla base del cronoprogramma della spesa, predisposto dall'ente beneficiario.

In assenza di obbligazioni esigibili correlate, gli accertamenti concernenti le entrate derivanti dai contributi a rendicontazione annuale non possono essere definite esigibili, e devono essere oggetto di cancellazione e di reimputazione nella delibera di riaccertamento ordinario. A tal fine, la delibera di riaccertamento ordinario, nel disporre la variazione degli stanziamenti dell'esercizio in corso di gestione e degli esercizi successivi necessaria a consentire la reimputazione dell'accertamento, deve stanziare nel bilancio dell'esercizio in corso di gestione e degli esercizi successivi anche la spesa.

Nel caso in cui si verifichi l'esigenza di assumere l'impegno prima della delibera concernente il riaccertamento ordinario, è possibile effettuare un riaccertamento parziale, al fine di consentire la registrazione urgente dell'impegno correlato all'accertamento reimputato?»



Accertamento, imputazione dei contributi a rendicontazione. Impegno, imputazione della spesa finanziata

Risposta. «Al fine di consentire la registrazione urgente degli impegni finanziati da entrate vincolate già accertate, oggetto di reimputazione all'esercizio in corso in quanto non esigibili, la Commissione condivide la seguente proposta di modifica del principio applicato della contabilità finanziaria 9.1, da applicare alle variazioni di esigibilità riguardanti le entrate derivante da contributi a rendicontazione e dalle operazioni di indebitamento, accertate nell'esercizio precedente»

Modificato par. 9.1 del principio di competenza potenziata.

“Al fine di consentire una corretta reimputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario, ovvero la tempestiva registrazione di impegni di spesa correlati ad entrate vincolate accertate nell'esercizio precedente da reimputare in considerazione dell'esigibilità riguardanti contributi a rendicontazione, e operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, è possibile, con provvedimento del responsabile del servizio finanziario, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, effettuare un riaccertamento parziale di tali residui.

(Modifica introdotta dal decreto ministeriale 11 agosto 2017).



Fpv e pareggio di bilancio

Art. 1 , comma 466, L. 232/2016. A decorrere dall'anno 2017 gli enti devono conseguire il saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali.... le entrate finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dello schema di bilancio ...e le spese finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2 e 3 del medesimo schema di bilancio. Per gli anni 2017-2019, nelle entrate e nelle spese finali in termini di competenza è considerato il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota rinveniente dal ricorso all'indebitamento. A decorrere dall'esercizio 2020, tra le entrate e le spese finali è incluso il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, finanziato dalle entrate finali. Non rileva la quota del fondo pluriennale vincolato di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.



Fpv e pareggio di bilancio

PAREGGIO DI BILANCIO 2017/2019

| SPESE | | | ENTRATE | | |
|-------|---|------------------------------------|---------|---|------------------------------------|
| | Tipologia | Rilevante per pareggio di bilancio | | Tipologia | Rilevante per pareggio di bilancio |
| A | FPV da debito | NO | A | FPV da debito | NO |
| B | FPV da applicazione quote risultato di amministrazione derivanti da economie di spesa finanziata da mutui/devoluzione mutui | NO | B | FPV da applicazione quote risultato di amministrazione derivanti da economie di spesa finanziata da mutui/devoluzione mutui | NO |
| C | FPV da applicazione risultato di amministrazione diverso da B | SI | C | FPV da applicazione risultato di amministrazione diverso da B | SI |
| D | FPV da entrate finali | SI | D | FPV da entrate finali | SI |
| | | | E | FPV relativo a impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente | NO |

PAREGGIO DI BILANCIO DAL 2020

| | Tipologia | Rilevante per pareggio di bilancio | | Tipologia | Rilevante per pareggio di bilancio |
|---|---|------------------------------------|---|---|------------------------------------|
| A | FPV da debito | NO | A | FPV da debito | NO |
| B | FPV da applicazione quote risultato di amministrazione derivanti da economie di spesa finanziata da mutui/devoluzione mutui | NO | B | FPV da applicazione quote risultato di amministrazione derivanti da economie di spesa finanziata da mutui/devoluzione mutui | NO |
| C | FPV da applicazione risultato di amministrazione diverso da B | NO | C | FPV da applicazione risultato di amministrazione diverso da B | NO |
| D | FPV da entrate finali | SI | D | FPV da entrate finali | SI |
| | | | E | FPV relativo a impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente | NO |



Fpv di spesa anno n/entrata anno n+1 e pareggio di bilancio

Se il Fpv di spesa è un aggregato rilevante ai fini del pareggio di bilancio, significa che l'intera spesa grava su un determinato esercizio, indipendentemente dall'imputazione nei diversi anni secondo esigibilità. Le spese imputate negli anni successivi vengono neutralizzate dal Fpv in entrata

Se il Fpv di spesa NON è un aggregato rilevante ai fini del pareggio di bilancio, significa che la spesa grava sul pareggio di bilancio sulla base dell'esigibilità della stessa. Le spese imputate negli anni successivi NON vengono neutralizzate dal Fpv in entrata

FPV di spesa da applicazione quote risultato di amministrazione diverse da devoluzione/economie su mutui. Fino al 2019, grava tutto sull'esercizio di impegno. Le spese imputate agli anni successivi vengono neutralizzate da Fpv di entrata, fino al 2019

FPV di spesa da applicazione quote risultato di amministrazione diverse da devoluzione/economie su mutui. Dal 2020, graveranno sul pareggio di bilancio sulla base dell'esigibilità delle stesse. Le spese imputate negli anni successivi NON vengono neutralizzate dal Fpv in entrata

In entrata, dal 2017 non rileva la quota del Fpv che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente



Il fondo crediti dubbia esigibilità (Fcde)

***Perché è così importante per i Comuni?
Struttura delle entrate dei Comuni e
differenza rispetto a quella delle Regioni***



L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

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.

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

Il FCDE si applica sostanzialmente a tutte quelle voci per le quali non vale un presupposto che ne possa escludere l'applicazione.



L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

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

Il FCDE è stanziato nel bilancio di previsione 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

L'accantonamento non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

Con riferimento agli enti locali, nel 2017 è stanziata in bilancio una quota dell'importo minimo pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo.

f L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

| Principali entrate dei Comuni | Soggette a Fcde |
|---|-----------------|
| Imu | no |
| Tasi | no |
| Addizionale irpef | no |
| Recupero evasione fiscale | si |
| Tari | si |
| Fondo solidarietà e altri trasferimenti ministero interno | no |
| Titolo 2 | no |
| Sanzioni cds | si |

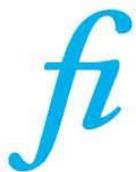
Il meccanismo del Fcde incide in modo rilevante sui bilanci dei Comuni, data la struttura delle entrate correnti di tali enti.

Per le Regioni invece, principio della competenza finanziaria potenziata

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

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

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



L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)- bilancio di previsione

| | Anno 2012 | Anno 2013 | Anno 2014 | Anno 2015 | Anno 2016 | % media c | % fondo d=(100-c) | Previsione anno 2018 e1 | Previsione anno 2019 e2 | Previsione anno 2020 e3 | Importo minimo fondo 2018 g=85% (d*e1) | Importo minimo fondo 2019 g=(d*e2) | Importo minimo fondo 2020 g=(d*e3) |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|--|------------------------------------|------------------------------------|
| Accertamenti competenza A | 2.000.000 | 2.000.000 | 2.500.000 | 3.000.000 | 3.000.000 | | | | | | | | |
| Incassi competenza B | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.400.000 | 1.900.000 | 1.900.000 | | | | | | | | |
| Incassi residui totali C | 300.000 | 300.000 | 500.000 | | | | | | | | | | |
| Incassi residui es. n+1 su residui es. n C | | | | 200.000 | 200.000 | | | | | | | | |
| Incassi totali D=B+C | 1.300.000 | 1.300.000 | 1.900.000 | 2.100.000 | 2.100.000 | | | | | | | | |
| % Incassato/accertato | 65,0% | 65,0% | 76,0% | 70,0% | 70,0% | 69,20% | 30,80% | 3.000.000 | 3.000.000 | 3.000.000 | 785.400,00 | 924.000,00 | 924.000,00 |

- Altri metodi per la scelta del calcolo attraverso cui determinare FCDE nel bilancio di previsione
 - Metodo calcolo b) rapporto totale accertato e incassato
 - Metodo calcolo c) media ponderata degli accertamenti e degli incassi
 - Metodo calcolo d) ponderazione medie



Il Fcde nel bilancio di previsione e nel rendiconto

C'è coerenza tra l'accantonamento effettuato nei bilanci di previsione, e l'andamento degli incassi delle entrate (soggette a svalutazione) nel tempo? C'è qualche insidia nell'accantonamento a rendiconto?



L'accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione. E' eccessivo rispetto alla congruità verificata a rendiconto?

Verbale commissione Arconet 12/4/2017 e 14/6/2017

«.... Anci propone che sia ammessa la determinazione sulla base della media calcolata sulla base degli incassi in c/competenza e in c/residui, nel caso in cui nella determinazione effettuata con il metodo ordinario a rendiconto del fondo crediti dubbia esigibilità del penultimo esercizio precedente sia superiore all'accantonamento effettuato con il metodo semplificato previsto al punto 3.3 del principio contabile.

Tale modifica si rende necessaria poiché è frequente il caso di entrate che vengono rimosse, in misura pressoché integrale, dopo alcuni anni dalla scadenza dell'esigibilità, per effetto dell'azione di recupero della morosità. Il metodo attualmente previsto dai principi contabili, che prevede il rapporto tra accertamenti ed incassi della sola competenza o quello slittato di un anno all'indietro che comprende la sola riscossione in conto residui nell'anno successivo, comporta che, in sede di bilancio di previsione, l'accantonamento è effettuato in misura eccedente rispetto alla congruità verificata a rendiconto, con conseguente criticità nella programmazione della corretta previsione degli equilibri di bilancio relativi alle entrate per le quali si effettua l'accantonamento al fondo crediti dubbia esigibilità....»



L'accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione. E' eccessivo rispetto alla congruità verificata a rendiconto?

Risposta. « ...la commissione procede all'esame della proposta di rendere "ordinario" il metodo di calcolo del FCDE nel bilancio di previsione previsto dal principio applicato "in via transitoria" per i casi in cui negli esercizi considerati per determinare la capacità di riscossione dell'ente non era ancora prevista l'adozione della competenza finanziaria potenziata.

La motivazione della proposta "poiché è frequente il caso di entrate che vengono rimosse, in misura pressoché integrale, dopo alcuni anni dalla scadenza dell'esigibilità," confonde la funzione del "fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)" con quella del fondo svalutazione crediti (fsc). Diversamente dal fsc, la funzione fondamentale del FCDE non è quella di accantonare risorse in previsione della cancellazione dei crediti, ma di "evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio". In altre parole, il FCDE, così come la competenza finanziaria potenziata, svolge la funzione di garantire equilibri di bilancio effettivi e non meramente contabili, nei quali le entrate effettivamente esigibili costituiscono la copertura di spese esigibili, al fine di garantire il pagamento dei debiti esigibili...



L'accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione. E' eccessivo rispetto alla congruità verificata a rendiconto?

Attraverso il FCDE le entrate di competenza finanziaria dell'esercizio che non sono effettivamente esigibili nell'esercizio, non possono essere spese nell'esercizio.

Pertanto:

- è corretto che le entrate dell'esercizio che saranno riscosse negli esercizi successivi siano accantonate al FCDE e siano spese non nell'esercizio in corso, ma negli esercizi successivi, ovvero quando diventano esigibili, come utilizzo della quota dell'avanzo non accantonata al FCDE;
- non è un'anomalia che "in sede di bilancio di previsione, l'accantonamento è effettuato in misura eccedente rispetto alla congruità verificata a rendiconto", in quanto l'accantonamento nel bilancio di previsione non è effettuato per mettere "da parte" le risorse necessarie al FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione. In sede di rendiconto, la possibilità di "liberare" le risorse accantonate negli esercizi precedenti dipende dalla "capacità di riscuotere" i residui nell'anno successivo e non da accantonamenti effettuati "in misura eccedente" rispetto alle necessità....



L'accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione. E' eccessivo rispetto alla congruità verificata a rendiconto?

E' inoltre da considerare che, diversamente da quanto rappresentato negli esempi ANCI, il principio vigente già tiene conto degli effetti positivi derivanti dalla riscossione dei residui, e annualmente consente di spendere gli accertamenti successivamente all'esercizio di competenza. Infatti, a seguito delle riscossioni in conto residui dell'esercizio precedente, il FCDE accantonato nel risultato di amministrazione può essere ridotto e la quota liberata può essere applicata al bilancio di previsione in corso di gestione, ampliando la capacità di spesa dell'ente: di fatto, annualmente la compressione della spesa determinata dal FCDE iscritto in spesa è ridotta in considerazione della capacità di riscossione dei residui”



L'accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione. E' potenzialmente sottostimato rispetto alla congruità verificata a rendiconto? Metodo analitico a regime

- In sede di rendiconto, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio.....
- In occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti

| Entrata | Importo residui al 31 dicembre 2017 derivanti dai residui | % di acca.to a FCDE | Importo minimo da accantonare residui 2016 e precedenti | Importo residui al 31 dicembre 2017 derivanti dalla competenza 2017 | % di acca.to a FCDE | Importo minimo da accantonare 2017 | Totale importo minimo da accantonare | % effettiva di acc.to al FCDE | Importo effettivo accantonato a FCDE |
|---------------------------|---|---------------------|---|---|---------------------|------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------|
| Recupero Imu ici | 3.000.000 | 90,00% | 2.700.000 | 1.000.000 | 90,00% | 900.000 | 3.600.000 | 90,00% | 3.600.000 |
| Recupero tarsu/tares/tari | 2.000.000 | 95,00% | 1.900.000 | 1.000.000 | 95,00% | 950.000 | 2.850.000 | 95,00% | 2.850.000 |
| Tari | 4.000.000 | 30,00% | 1.200.000 | 600.000 | 30,00% | 180.000 | 1.380.000 | 30,00% | 1.380.000 |
| Sanzioni cds | 1.000.000 | 30,00% | 300.000 | 500.000 | 30,00% | 150.000 | 450.000 | 30,00% | 450.000 |
| | 10.000.000 | | 6.100.000 | 3.100.000 | | 2.180.000 | 8.280.000 | | 8.280.000 |



L'accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione. E' potenzialmente sottostimato rispetto alla congruità verificata a rendiconto? Metodo sintetico transitorio

•In sede di rendiconto, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio, **salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio.**

•In considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione, **in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018,** la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente

| Rendiconto dell'esercizio 2017 | |
|--|-----------|
| Determinazione quota accantonata a FCDE risultato di amministrazione -METODO SINTETICO | |
| IMPORTO FCDE accantonato nel risultato di amministrazione (+) | 6.000.000 |
| Utilizzi del FCDE per cancellazione o stralcio dei crediti- inserire con il segno (-) | |
| Importo FCDE definitivamente accantonato nel bilancio dell'esercizio a cui si riferisce il rendiconto (+) | 650.000 |
| IMPORTO FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto | 6.650.000 |



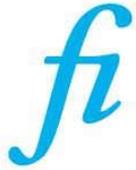
L'accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione. E' potenzialmente sottostimato rispetto alla congruità verificata a rendiconto?

Nella situazione dell'esempio, fermo restando eventuali miglioramenti nell'andamento degli incassi, con il rendiconto 2019 si determinerà un "salto" del Fcde da accantonare nel risultato di amministrazione, con effetti potenzialmente simili, anche se ragionevolmente più contenuti nelle dimensioni, al primo accantonamento effettuato con il riaccertamento straordinario, ma senza l'agevolazione del ripiano a 30 anni

D.lgs. 267/2000, art. 186 comma 1 bis. «In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione e' determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.»

D.lgs. 267/2000, art. 188 comma 1 bis. «L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto accertato ai sensi dell'art. 186, comma 1 bis, e' applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalita' previste al comma 1. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede all'adeguamento delle iniziative assunte ai sensi del presente comma. »

D.lgs. 267/2000, art. 188 comma 1. «L'eventuale disavanzo di amministrazione... e' immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione..... Il disavanzo di amministrazione puo' anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliaura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro e' sottoposto al parere del collegio dei revisori...»



L'accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione. E' potenzialmente sottostimato rispetto alla congruità verificata a rendiconto?

Ma nel luglio 2019, in una situazione in cui sarà stato approvato il bilancio di previsione 2019/2021, e il rendiconto 2018 con il calcolo del Fcde secondo il metodo sintetico, sarà necessario effettuare la salvaguardia degli equilibri di bilancio

Art. 193 comma 2 D.lgs. 267/2000

.....l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo ad adottare, contestualmente: a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo,per squilibrio della gestione dei residui; c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.

Necessario stimare preventivamente eventuali impatti legati a questo potenziale squilibrio



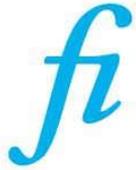
Utilizzo del FCDE

- Il FCDE è utilizzato in caso di cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo la quota di accantonamento nel risultato di amministrazione.
- Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia o difficile esazione, non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo accantonato nell'avanzo.

fi

Fcde, armonizzazione e non solo. Le situazioni di difficoltà finanziaria dei Comuni

Anticipazioni di liquidità, Fcde. Possibili effetti sul disavanzo. Stratificazione dei diversi disavanzi

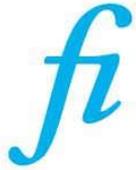


Anticipazioni di liquidità, Fcde. Possibili effetti sul disavanzo

Obbligo di sterilizzare gli effetti dell'anticipazione di liquidità per evitarne un utilizzo improprio di copertura di nuove o maggiori spese

Art. 2, comma 6, DL 78/2015. Gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione.

Sez. autonomie Corte Conti delibera 33/2015. “L'utilizzo del fondo di sterilizzazione ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità di cui all'art. 2, comma 6, d.l. 19 giugno 2015, n. 78, convertito dalla l. 6 agosto 2015, n. 125, non deve produrre effetti espansivi della capacità di spesa dell'ente”.

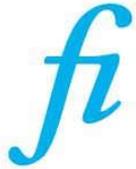


Anticipazioni di liquidità, Fcde. Possibili effetti sul disavanzo

•Resoconto riunione della commissione arconet del 1/7/2015

•L'articolo 2, comma 6, del DL 19 giugno 2015, n. 78, non produce effetti sul disavanzo straordinario già accertato con la delibera di riaccertamento straordinario approvata entro il 15 giugno 2015, e per il quale, da parte di alcuni enti, dovrebbe già essere stata definita la modalità di recupero.... prevede solo che il Fondo DL 35 “si trasforma” in FCDE ma, l'utilizzo del FCDE non può avere effetto retroattivo, ed essere riferito alla data del 1 gennaio 2015.

•La norma può comportare un effetto di riduzione del disavanzo, nel caso e con riferimento all'esercizio in cui sarà effettuata la verifica di congruità del FCDE nel risultato di amministrazione (a partire dal rendiconto 2015).



Anticipazioni di liquidità, Fcde. Possibili effetti sul disavanzo

•Corte Conti Campania delibera 1/2017

- il fondo crediti dubbia esigibilità permette di accumulare risorse sufficienti a coprire "potenziali" insussistenze di crediti, evitando così eventuali squilibri di bilancio.
- il fondo anticipazione liquidità può essere utilizzato per rendere «meno pesante» la copertura del fondo crediti dubbia esigibilità, nel presupposto che la carenza di liquidità che ha determinato il ricorso all'anticipazione per il pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili, sia «recuperabile» man mano che vengano riscossi i crediti conservati a residuo.
- L'utilizzo del fondo anticipazione liquidità a «copertura» del fondo crediti dubbia esigibilità è ammesso nella misura implicita (massima) della riscossione in conto residui, di anno in anno intervenuta



Anticipazioni di liquidità, Fcde. E' possibile ridurre le quote di disavanzo da riaccertamento straordinario?

Sezioni riunite in sede giurisdizionale Corte conti, sentenza 26/2016. Ricorso Comune contro delibera Sezione regionale Corte Conti Umbria

.....Il disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2015 è risultato di gran lunga inferiore rispetto al disavanzo **previsto** per lo stesso esercizio ...determinato sia dalla parte da ripianare prevista dal piano di riequilibrio in dieci anni, sia dalla parte da ripianare in trent'anni derivante dal riaccertamento straordinario...Il minore disavanzo risulta determinato soprattutto dall'applicazione dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015 che ha consentito di utilizzare, la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di Fondo Anticipazione di Liquidità ex D.L. n. 35/2013, ai fini dell'accantonamento al FCDE Nella delibera impugnata si sostiene che la facoltà prevista dalla norma valga solo per i casi "ordinari", ovvero quelli caratterizzati dalla assenza di un precedente piano di riequilibrio, ex art. 243-bis del TUEL....Ritiene invece il collegio, condividendo le argomentazioni del ricorso, che un distinguo teso ad escludere l'applicazione della disciplina generale in parola agli enti assoggettati a un piano di riequilibrio pluriennale, non possa ricondursi alla volontà del legislatore, in assenza di una espressa previsione normativa.... La norma dell'art. 2 comma 6 del DI 78/2015 sembra mirare a non comprimere eccessivamente e irragionevolmente l'autonomia finanziaria degli enti, considerato che il Fondo anticipazione liquidità ha sì lo scopo di rappresentare il corretto risultato di amministrazione, sterilizzando gli effetti della anticipazione ricevuta, ma nel contempo è pur sempre un fondo da svincolarsi a rate costanti per un importo non richiedibile in una unica soluzione.... va precisato che trasferire le risorse del Fondo anticipazione liquidità nel FCDE non si traduce automaticamente in una surrettizia riduzione del disavanzo, dato che, in ogni caso, il Comune è tenuto ad accantonare adeguate risorse per far fronte all'ipotesi di parziale/totale cancellazione dei residui attivi....



Anticipazioni di liquidità, Fcde. E' possibile ridurre le quote di disavanzo da riaccertamento straordinario?

Sezioni riunite in sede giurisdizionale Corte conti, sentenza 21/2017. Ricorso Comune contro delibera Sezione regionale Corte Conti Calabria, che aveva rigettato la rimodulazione della procedura di riequilibrio pluriennale

A seguito dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui emergeva un disavanzo di € 12.695.938,35, da ripianare in 30 anni con rate costanti pari ad € 423.197,94..... in sede di approvazione del rendiconto 2015 avveniva una rideterminazione del disavanzo *da riaccertamento straordinarioe l'ulteriore riformulazione del piano di riequilibrio recependosi "quanto disposto dall'art. 2, comma 6, del D.L. 78/2015, utilizzando, in tal modo, nel risultato di amministrazione la quota accantonata da erogazioni di liquidità ex d.l. 35/2013 e 102/2013 ai fini dell'accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità. Così facendo, il risultato di amministrazione da riaccertamento straordinario (all'1/1/2015), deve intendersi rettificato in € 5.271.271,69».*

La Sezione regionale non approvava il piano di riequilibrio finanziario pluriennale ... Secondo la Sezione, la disposizione sopramenzionata che consente la destinazione delle risorse del fondo anticipazione liquidità all'accantonamento nel FCDE, essendo entrata in vigore il 20 giugno 2015, poteva disciplinare unicamente le operazioni contabili successive a tale data, con la conseguenza che il disavanzo effettivo, derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, da ripianare in trent'anni, è di € 12.695.938,35 e non di €. 5.271.271,69



Anticipazioni di liquidità, Fcde. E' possibile ridurre le quote di disavanzo da riaccertamento straordinario?

...le Sezioni riunite rilevano che l'Ente si è avvalso della facoltà di far confluire l'anticipazione di liquidità nel FCDE... rettificando il disavanzo da riaccertamento straordinario e modificando la quota di accantonamento trentennale da € 423.197,94 ad € 175.709,06.

Queste Sezioni riunite hanno, poi, già chiarito che l'accantonamento del fondo anticipazioni di liquidità *“ha come funzione, non il finanziamento del disavanzo, “bensì impedire un incremento della capacità di spesa mediante la sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità rimosse in entrata”* (Sezioni riunite, in sede giurisdizionale, sentenza n. 26/2016).

Inoltre, hanno già avuto modo di precisare la necessità di una corretta quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (Sezioni riunite, in sede giurisdizionale, sentenza n. 26/2016) che costituisce uno dei pilastri della contabilità armonizzata....

..... Non emergono perplessità in ordine all'applicazione della disposizione con effetto retroattivo, in quanto l'Ente si è avvalso della facoltà, normativamente riconosciutagli, a partire dal rendiconto 2015, posto che la verifica di congruità del FCDE nel risultato di amministrazione deve essere effettuata solo a partire dal rendiconto 2015

.....Nel caso in esame, la modificazione operata dal Comune sul risultato di amministrazione scaturente dal riaccertamento dei residui, susseguente all'esercizio della facoltà di cui al citato art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015, con l'atto deliberativo di approvazione del rendiconto 2015, appare, dunque, legittima e coerente con la normativa contabile.

Il Collegio non ravvisa violazione del principio di unicità dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui da parte del Comune, in quanto il riaccertamento all'1/1/2015 appare essere stato solo uno ed avvenuto ad opera della delibera di giunta



Stratificazione dei disavanzi, e relativi tempi dei piani di rientro

**DISAVANZO
PROCEDURA
RIEQUILIBRIO
PLURIENNALE
DEL
DISAVANZO**

**DA
DI** D.lgs. 267/2000, art. 243 bis , “. I comunipossono ricorrere...
alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennaledella durata
massima di 10 anni

**DISAVANZO
«ORDINARIO»
RENDICONTO 2014**

DA DM 2/4/2015. Art. 2 comma 1 La quota del disavanzo al 1° gennaio
2015 determinato a seguito del riaccertamento straordinario ...di
importo corrispondente al disavanzo individuato in sede di
approvazione del rendiconto 2014 è ripianata dagli enti locali
secondo le modalità previste dall'articolo 188 del D.lgs. 267/2000

**MAGGIORE
DISAVANZO
RIACCERTAMENTO
STRAORDINARIO AL
1/1/2015**

DA D.lgs. 118/2011, art. 3, comma 16. “...l'eventuale maggiore disavanzo
di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento
straordinario dei residuie dal primo accantonamento al fondo crediti
di dubbia esigibilità e' ripianato in non più di 30 esercizi a quote
costanti

Stratificazione dei disavanzi e relativi tempi dei piani di rientro

DISAVANZO REGIME»

«A D.lgs. 267/2000, art. 188 comma 1.... L'eventuale disavanzo di amministrazione....e' immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. Il disavanzo di amministrazione puo' anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro e' sottoposto al parere del collegio dei revisori.

Stratificazione dei disavanzi e relativi tempi dei piani di rientro

DISAVANZO PROCEDURA RIEQUILIBRIO RIMODULATA

DA L. 208/2015, art. 1 comma 714. Fermi restando i tempi di pagamento dei creditori, gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito .. prima dell'approvazione del rendiconto per l'esercizio 2014, se alla data della presentazione o dell'approvazione del medesimo piano di riequilibrio finanziario pluriennale non avevano ancora provveduto ad effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ..., possono rimodulare o riformulare il predetto piano, entro il 31 maggio 2017, scorporando la quota di disavanzo risultante dalla revisione straordinaria dei residui di cui all'articolo 243-bis, comma 8, lettera e), limitatamente ai residui antecedenti al 1° gennaio 2015, e ripianando tale quota secondo le modalita' previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015... La restituzione delle anticipazioni di liquidita' erogate agli enti di cui al periodo precedente, e' effettuata in un periodo massimo di trenta anni decorrente dall'anno successivo a quello in cui e' stata erogata l'anticipazione. A decorrere dalla data di rimodulazione o riformulazione del piano, gli enti di cui ai periodi precedenti presentano alla Commissione di cui all'articolo 155 del medesimo testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000 apposita attestazione del rispetto dei tempi di pagamento ...



La verifica del piano di rientro

**DISAVANZO
PROCEDURA
RIEQUILIBRIO
PLURIENNALE
DISAVANZO**

DA D.lgs. 267/2000, art. 243 quater, comma 6 Ai fini del controllo dell'attuazione
DI del piano di riequilibrio finanziario pluriennale approvato, l'organo di
revisione economico-finanziaria dell'ente trasmette al Ministero dell'interno e
DEL alla competente Sezione regionale della Corte dei Conti, entro quindici
giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo
stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi
fissati dal piano stesso, nonche', entro il 31 gennaio dell'anno successivo
all'ultimo di durata del piano, una relazione finale sulla completa attuazione
dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti



La verifica del piano di rientro

**DISAVANZO
«ORDINARIO» DA
RENDICONTO 2014 -
MAGGIORE DA
DISAVANZO DA
RIACCERTAMENTO
STRAORDINARIO AL
1/1/2015**

Dm 2/4/2015 art. 4 comma 2.... In sede di approvazione del rendiconto 2016 e dei rendiconti degli esercizi successivi, fino al completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, si verifica se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso dell'esercizio, o il maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per tale esercizio ...

Comma 4. Il recupero dell'eventuale quota del disavanzo non derivante dal riaccertamento straordinario può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro di tale quota del disavanzo, secondo le modalità previste dall'articolo 188 del d.lgs. 267/2000.

Grazie per l'attenzione

Diego Mazzotta
diegomazzotta69@gmail.com

I materiali saranno disponibili su:
www.fondazioneifel.it/formazione



@Formazioneifel



Facebook



Youtube