

La rendicontazione annuale

Relatore

Dott. Francesco Cuzzola



Corso di formazione

Argomento: La rendicontazione annuale

Data sessione: 06/08/2024

Inquadramento Normativo

La rendicontazione annuale degli enti locali è un processo fondamentale per garantire la trasparenza, la responsabilità e il controllo della gestione finanziaria e patrimoniale delle amministrazioni locali.

1. Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali (TUEL) - D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267:

- **Articolo 151:** definisce il principio dell'annualità del bilancio e del rendiconto della gestione.
- **Articolo 227:** stabilisce che il rendiconto della gestione deve essere presentato entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento e deve essere approvato dal consiglio comunale entro il 30 giugno.
- **Articolo 228:** Descrive il contenuto del rendiconto, che include il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.

2. Legge di Bilancio e Patto di Stabilità Interno:

- **le leggi di bilancio annuali** possono includere disposizioni specifiche che influenzano la rendicontazione degli enti locali.
- **Il Patto di Stabilità Interno** stabilisce vincoli di finanza pubblica che gli enti locali devono rispettare nella predisposizione dei loro bilanci e rendiconti.

3. Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118: introduce l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali. Stabilisce principi contabili e schemi di bilancio uniformi per garantire la trasparenza e la comparabilità dei dati contabili.

4. Principi Contabili per gli Enti Locali (Arconet):

- Forniscono le linee guida per la corretta applicazione delle norme contabili e per la predisposizione dei bilanci e dei rendiconti.

Le chiusure contabili di fine anno

Le chiusure contabili di fine anno negli enti locali rappresentano un processo cruciale per garantire la corretta rendicontazione della gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente. Queste chiusure coinvolgono una serie di attività che devono essere svolte per chiudere l'esercizio contabile e preparare il rendiconto della gestione, assicurando che tutte le transazioni siano correttamente registrate e riconciliate. Di seguito viene illustrato il processo delle chiusure contabili di fine anno, con particolare attenzione agli aspetti normativi, operativi e alle principali attività da svolgere.

❖ **Trasmissione del bilancio consolidato alla BDAP**

- Entro 30 giorni dalla data di approvazione del documento contabile (ossia, entro il 30 ottobre se viene rispettato il termine del 30 settembre) è necessario provvedere alla trasmissione del bilancio consolidato alla BDAP.

❖ **La nota di aggiornamento al DUP**

- Entro il 15 novembre di ciascun anno (art. 170, comma 1, del TUEL) la Giunta può presentare al Consiglio la nota di aggiornamento al DUP, finalizzata ad aggiornare gli obiettivi programmatici e che può essere approvata anche contestualmente al bilancio di previsione: è una sorta di verifica in corso d'anno dello stato di attuazione dei programmi (il termine del 15 novembre, in ogni caso, è ordinatorio e non perentorio e non sono previste sanzioni in caso di mancato rispetto). Si tratta di un adempimento teoricamente facoltativo ed eventuale, visto che l'aggiornamento è necessario solo laddove, dopo l'approvazione del DUP (che viene presentato dalla Giunta al Consiglio entro il 31 luglio di ciascun anno), siano accaduti eventi nuovi e rilevanti che giustificano l'aggiornamento in discorso: si pensi, ad esempio, ad una normativa sopravvenuta o ad un accadimento fattuale straordinario che comporta nuove decisioni di spesa e/o di entrata.

Le variazioni di bilancio

- Nel corso dell'esercizio è possibile apportare variazioni al bilancio di previsione laddove le previsioni originarie non siano più adeguate alle sopravvenute esigenze dell'Ente. Nel disciplinare la materia, l'art. 175 del TUEL prevede tre tipologie di variazioni, distinguendole in ragione della competenza:
 - ✓ Consiglio Comunale;
 - ✓ Giunta comunale;
 - ✓ Responsabile del Servizio Finanziario (o, se previsto dal regolamento di contabilità, dei singoli Responsabili di spesa).

Le variazioni di competenza del Consiglio

L'art. 175, comma 2, del TUEL dispone che le variazioni di bilancio sono di competenza dell'organo consiliare salvo quelle previste dai commi 5-bis e 5-quater, rispettivamente a favore della Giunta e dei responsabili della spesa o del settore finanziario. Dette variazioni, secondo la regola generale prevista dall'art. 175, comma 3, del TUEL, devono essere deliberate dal Consiglio entro il 30 novembre di ciascun anno.

Tuttavia, per espressa previsione della medesima disposizione, possono essere deliberate sino al **31 dicembre** le seguenti variazioni:

- ✓ l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
- ✓ l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;
- ✓ l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;

- ✓ quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;
- ✓ le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 5-bis, lettera d);
- ✓ le variazioni di cui al comma 5-quater, lettera b);
- ✓ le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

Le variazioni di competenza della Giunta

Art. 175, comma 4, del TUEL

La Giunta ha competenza, innanzitutto, per le variazioni di bilancio in via d'urgenza opportunamente motivate, le quali potranno essere ratificate, a pena di decadenza, dal Consiglio entro i 60 gg. successivi e, comunque, entro il **31 dicembre** dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.

Se il Consiglio non ratifica (ovvero ratifica solo parzialmente), detto organo deve adottare nei successivi 30 giorni (e comunque entro il 31 dicembre dell'anno) i provvedimenti necessari per disciplinare i rapporti eventualmente sorti a seguito della delibera non ratificata.

La Giunta è inoltre competente su variazioni aventi carattere non discrezionale poiché si configurano come meramente applicative delle decisioni del Consiglio:

- ✓ variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies;
- ✓ variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio;
- ✓ variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente;
- ✓ variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;
- ✓ variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato di cui all'articolo 3, comma 5, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, effettuata entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3;
- ✓ variazioni compensative tra macroaggregati dello stesso programma all'interno della stessa missione.

Le variazioni dei responsabili di spesa o del Responsabile del Servizio Finanziario

Il Responsabile del Servizio Finanziario ha competenza per le seguenti variazioni:

- ✓ le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'articolo 3, comma 5, del d. lgs. n. 118 del 2011;
- ✓ le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3-quinquies;
- ✓ le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla Giunta;
- ✓ le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi;
- ✓ in caso di variazioni di esigibilità della spesa, le variazioni relative a stanziamenti riferiti a operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, e le variazioni a stanziamenti correlati ai contributi a rendicontazione, escluse quelle previste dall'art. 3, co. 4, del decreto legislativo n. 118. del 2011.

❖ **L'assestamento di bilancio**

- Entro la scadenza del 30 novembre (ossia, quella generale prevista per le variazioni di bilancio) è necessario procedere all'adozione della delibera di assestamento generale con cui si attua la verifica globale di tutte le voci di entrate e di uscita (compresi fondo di riserva e fondo di cassa) al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio: trattasi di adempimento similare alla verifica degli equilibri che, in ossequio a quanto disposto dall'art. 193 del TUEL, gli enti locali devono adottare, almeno una volta l'anno entro il 31 luglio, tramite apposita delibera consiliare al fine di dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio. Anche per tale adempimento è richiesto il parere dell'organo di revisione.

❖ **Il bilancio di previsione**

- Il bilancio di previsione, di durata triennale, deve essere predisposto dalla Giunta e presentato al Consiglio, con tutti gli allegati di legge, entro il 15 novembre di ogni anno, in ossequio a quanto stabilito dal regolamento di contabilità (art. 174, comma 1, del TUEL); quest'ultima fonte normativa, inoltre, prevede modalità e termini per la presentazione, da parte dei consiglieri della giunta, di eventuali emendamenti (art. 174, comma 2).
- L'organo consiliare delibera entro il 31 dicembre di ogni anno (art. 174, comma 3), salva eventuale proroga disposta dal legislatore (art. 151, comma 1, del TUEL), con riferimento al triennio successivo.

Per quanto riguarda gli allegati l'art. 172 del TUEL indica i seguenti:

- l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al d. lgs. n. 118 del 2011, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce.

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

❖ **Adempimenti relativi alle partecipate**

L'art. 20, comma 3, del TUSP dispone che entro il 31 dicembre di ogni anno è necessario:

- ✓ effettuare un'analisi dell'assetto complessivo delle società e degli enti in cui il Comune detiene partecipazioni dirette o indirette;
- ✓ predisporre ove ne ricorrano i presupposti, un piano di riassetto per la relativa razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante la messa in liquidazione o la cessione;
- ✓ comunicare alla Corte e all'apposita struttura presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze detti provvedimenti, compresa l'eventuale comunicazione circa l'assenza di partecipazione (quest'ultima da comunicare solo alla competente sezione regionale della Corte dei conti).

❖ **Le variazioni al Piano Esecutivo di Gestione (PEG)**

L'art. 175, comma 9, del TUEL prevede che le variazioni al PEG possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno da parte della Giunta.

Sono, invece, di competenza del Responsabile del servizio economico finanziario, le variazioni compensative del PEG tra capitoli di entrata della medesima categoria e tra capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta.

Tuttavia, le variazioni al PEG possono essere adottate entro il 31 dicembre se correlate alle variazioni di bilancio deliberabili entro il 31 dicembre secondo quanto previsto dall'art. 175, comma 3, del TUEL: tale possibilità è correlata alla necessità di poter mettere immediatamente a disposizione degli uffici le risorse variare.

❖ **Prelevamenti dal fondo di riserva e dai fondi spese potenziali**

L'art. 176, comma 1, del TUEL prevede che i prelevamenti dal fondo riserva sono possibili entro il 31 dicembre di ogni anno, con apposita delibera di Giunta: tale tipologia di prelievo, quindi, è derogatoria rispetto al termine generale del 30 novembre in materia di variazioni di bilancio.

❖ **Riconoscimento debiti fuori bilancio conseguenti ai lavori di somma urgenza**

Secondo quanto dall'art. 191, comma 3, del TUEL, il 31 dicembre dell'anno in corso è il termine ultimo per il riconoscimento di tale tipologia peculiare di debiti fuori bilancio da parte del Consiglio, su delibera di proposta da parte della Giunta.

La nuova procedura, introdotta dall'art. 1, comma 901, della Legge n. 145/2018, prevede che la Giunta, di fronte a lavori pubblici di somma urgenza cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, entro 20 giorni dall'ordinazione fatta a terzi, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa secondo le modalità del riconoscimento dei debiti fuori bilancio ex art. 194, comma 1, lett. e), del TUEL.

- ✓ Il Consiglio provvede entro 30 giorni dalla data della delibera della Giunta, fermo restando il predetto termine del 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto quello dei 30 giorni.
- ✓ Trattandosi, comunque del riconoscimento di un debito fuori bilancio, sarà necessario il parere dell'organo di revisione ex art. 239, comma 1, lett b), n. 6, del TUEL.
- ❖ **Trasmissione al MEF delle delibere in materia di IMU, TARI e addizionale comunale IRPEF**

- ❖ **Quantificazione somme non soggette ad esecuzione forzata del II semestre**
- ✓ L'art. 159 del TUEL prevede che la Giunta, su proposta del Responsabile del servizio finanziario, con una propria delibera avente cadenza semestrale (e da notificare al Tesoriere), provvede alla quantificazione delle somme dell'Ente, depositate presso il tesoriere, non soggette ad esecuzione forzata; detto adempimento, normalmente adottato all'inizio del semestre, può comunque essere adottato entro la scadenza massima del 31 dicembre.

❖ **Quantificazioni dell'anticipazione di tesoreria e del fondo economale**

- ✓ Entro il 31 dicembre di ogni anno la Giunta deve provvedere ad autorizzare la richiesta dell'anticipazione di tesoreria con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno successivo.
- ✓ Inoltre, in ossequio a quanto previsto dal regolamento di contabilità e di economato, entro la fine dell'esercizio (e quindi entro il 31 dicembre) la Giunta deve deliberare la quantificazione annua del fondo economale; successivamente il Responsabile economico finanziario, preso atto di tale delibera di Giunta, provvederà all'emissione del mandato a favore dell'economo.

Residui attivi e passivi

I residui attivi e passivi sono voci di bilancio che rappresentano, rispettivamente, crediti e debiti dell'ente locale che non sono stati incassati o pagati entro la fine dell'esercizio finanziario. La gestione accurata di queste voci è cruciale per una corretta chiusura del bilancio e per la trasparenza della situazione finanziaria dell'ente.

Gestione dei Residui Attivi

I residui attivi sono crediti dell'ente locale che derivano da entrate accertate ma non ancora incassate entro la fine dell'esercizio finanziario.

- Verifica delle entrate accertate durante l'esercizio ma non incassate.
- Aggiornamento della situazione dei crediti, distinguendo tra quelli esigibili e quelli non più esigibili.
- Confronto tra i saldi dei residui attivi e i dati delle scritture contabili per assicurare la coerenza delle registrazioni.

Gestione dei Residui Passivi

I residui passivi sono debiti dell'ente locale che derivano da spese impegnate ma non ancora pagate entro la fine dell'esercizio finanziario.

- Verifica delle spese impegnate durante l'esercizio ma non pagate.
- Aggiornamento della situazione dei debiti, distinguendo tra quelli esigibili e quelli non più esigibili.
- Cancellazione dei residui passivi non più esigibili a causa di sopravvenuta impossibilità di pagamento.
- Reimputazione dei residui passivi esigibili all'esercizio successivo.
- Confronto tra i saldi dei residui passivi e i dati delle scritture contabili per assicurare la coerenza delle registrazioni.

Il riaccertamento ordinario dei residui

Il riaccertamento ordinario dei residui prevede la verifica dell'esistenza, dell'esigibilità e della pagabilità dei residui attivi e passivi, cioè delle entrate e delle spese che non sono state incassate o pagate entro la fine dell'esercizio finanziario.

La normativa principale che regola il riaccertamento ordinario dei residui:

- ✓ **Decreto Legislativo 118/2011, art. 3 comma 4:** *Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1, gli enti di cui al comma 1 provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento.... Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato e agli stanziamenti correlati, dell'esercizio in corso e dell'esercizio precedente, necessarie alla reimputazione delle entrate e delle spese riaccertate, sono effettuate con provvedimento amministrativo della giunta entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria. Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.*



Obiettivi del Riaccertamento Ordinario

- **Verifica della Consistenza:** confermare l'effettiva esistenza dei residui riportati in bilancio.
- **Esigibilità e Pagabilità:** valutare la possibilità di incasso dei crediti (residui attivi) e di pagamento dei debiti (residui passivi).
- **Eliminazione dei Residui:** rimuovere dal bilancio i residui non più esigibili o pagabili.
- **Aggiornamento delle Voci di Bilancio:** assicurare che il bilancio dell'ente rispecchi accuratamente la situazione finanziaria corrente.

Fasi del Riaccertamento Ordinario

❖ Pianificazione

- ✓ Stabilire un calendario delle operazioni di riaccertamento.
- ✓ Assegnare responsabilità e compiti specifici al personale coinvolto.

❖ Raccolta e Analisi dei Dati

- ✓ Raccogliere informazioni sui residui attivi e passivi da tutte le unità organizzative dell'ente.
- ✓ Analizzare le scritture contabili e la documentazione di supporto.

❖ Verifica della Esistenza e dell'Esigibilità

- ✓ Verificare se i residui attivi sono effettivamente esigibili, tenendo conto di eventuali difficoltà di riscossione.
- ✓ Valutare se i residui passivi sono realmente pagabili, considerando eventuali controversie o problemi di liquidità.

❖ Eliminazione dei Residui Inesigibili o Impagabili

- ✓ Identificare e cancellare dal bilancio i residui attivi e passivi che non sono più recuperabili o pagabili.
- ✓ Annotare le rettifiche contabili necessarie per riflettere l'eliminazione dei residui.

❖ Reimputazione dei Residui

- ✓ Trasferire i residui esigibili e pagabili all'esercizio successivo, aggiornando le relative voci di bilancio.
- ✓ Documentare le motivazioni e le evidenze a supporto della reimputazione.

❖ Redazione della Relazione di Riaccertamento

- ✓ Preparare una relazione dettagliata che descrive le operazioni di riaccertamento effettuate, con indicazione dei residui eliminati, confermati e reimputati.
- ✓ Presentare la relazione alla Giunta Comunale e al Consiglio Comunale per l'approvazione.

❖ Approvazione e Pubblicazione

- ✓ Approvare formalmente il riaccertamento ordinario dei residui tramite deliberazione del Consiglio Comunale.
- ✓ Pubblicare i risultati del riaccertamento sul sito istituzionale dell'ente per garantire trasparenza e informazione ai cittadini.

Conto del bilancio: struttura e finalità

Art. 227 del TUEL

1. La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto della gestione, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale.
 2. Il rendiconto della gestione è deliberato entro il 30 aprile dell'anno successivo dall'organo consiliare, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità.
- 2-bis. In caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141.

Il rendiconto degli enti locali si compone di tre documenti principali:

- ❖ Conto del Bilancio
- ❖ Conto Economico
- ❖ Stato Patrimoniale

Il **conto del bilancio** riepiloga le risultanze finali della gestione finanziaria, confrontando le previsioni iniziali e definitive con i risultati effettivi.

- ❖ Quadro Generale Riassuntivo:
 - Entrate: suddivise per titoli, categorie, risorse e capitoli.
 - Spese: suddivise per missioni, programmi, macroaggregati e capitoli.

- ❖ Risultato di Amministrazione:
 - Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio
 - Riscossioni e pagamenti effettuati
 - Fondo di cassa alla fine dell'esercizio
 - Residui attivi e passivi
 - Avanzo o disavanzo di amministrazione

Il **conto economico** ha la finalità di rappresentare il risultato economico dell'ente, evidenziando costi e ricavi di competenza economica.

❖ Proventi e Ricavi:

- Proventi correnti: tributi, trasferimenti correnti, proventi da servizi.
- Proventi straordinari: proventi da alienazioni di beni, contributi in conto capitale.

❖ Costi:

- Costi correnti: costi del personale, acquisto di beni e servizi, trasferimenti correnti.
- Costi straordinari: svalutazioni, oneri straordinari.

Lo **stato patrimoniale** offre una rappresentazione della situazione patrimoniale dell'ente al termine dell'esercizio, distinguendo tra attività e passività.

❖ Attivo:

- Attivo immobilizzato: beni immobili, infrastrutture, immobilizzazioni finanziarie.
- Attivo circolante: crediti, disponibilità liquide, rimanenze.

❖ Passivo:

- Passività correnti: debiti verso fornitori, debiti tributari, altri debiti a breve termine.
- Passività consolidate: mutui, prestiti obbligazionari, debiti verso istituzioni finanziarie.

Oltre ai tre documenti principali, il rendiconto degli enti locali include altri documenti integrativi importanti per la trasparenza e la completezza delle informazioni:

Relazione sulla Gestione: redatta dall'organo esecutivo, fornisce una valutazione complessiva della gestione finanziaria dell'ente, spiegando i risultati ottenuti e confrontandoli con gli obiettivi programmati.

Relazione del Collegio dei Revisori dei Conti: contiene il parere del collegio dei revisori sulla correttezza e attendibilità del rendiconto.

La quantificazione del FCDE da accantonare nel risultato di Amministrazione a rendiconto

Il principio contabile di competenza finanziaria potenziata All. 4/2 spiega i criteri da seguire per il calcolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità in sede di rendiconto.

In occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

A tal fine si si provvede:

b1) a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate, l'importo dei residui complessivo come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario di cui all'articolo 3, comma 4, del Dlgs 118/2011;

b2) a calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata di cui al punto b1), la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. L'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi può essere ridotto di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettere b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il riaccertamento straordinario dei residui rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma

b3) ad applicare all'importo complessivo dei residui classificati secondo le modalità di cui al punto b1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b2).

Con riferimento alla lettera b2) la media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:

- Se il fondo crediti di dubbia esigibilità complessivo accantonato nel risultato di amministrazione (costituito dalle quote del risultato di amministrazioni vincolato nei precedenti esercizi e dall'accantonamento effettuato nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto) risulta inferiore all'importo considerato congruo è necessario incrementare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo crediti di dubbia esigibilità.
- Se il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato risulta superiore a quello considerato congruo, è possibile svincolare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 187, comma 1, del TUEL e dall'articolo 42, comma 1, del presente decreto, in caso di incapienza del risultato di amministrazione, la quota del fondo crediti di dubbia esigibilità non compresa nel risultato di amministrazione è iscritta come posta a se stante della spesa nel bilancio di previsione.

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi, è rideterminata la quota del risultato di amministrazione vincolata al fondo crediti di dubbia esigibilità. La rideterminazione del fondo è effettuata con le stesse modalità sopra indicate per valutare la congruità del fondo in sede di rendiconto.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 7, lettera e), del Dlgs 118/2011, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui è accantonata una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Tale accantonamento è riferito ai residui attivi relativi agli esercizi precedenti che non sono stati oggetto di riaccertamento (pertanto già esigibili) ed è effettuato con le modalità sopra indicate per valutare la congruità del fondo in sede di rendiconto.

Anche la copertura degli eventuali disavanzi di amministrazione, compresi i casi in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità a seguito del riaccertamento ordinario dei residui, può essere effettuata negli esercizi 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.

Risultato di amministrazione e la sua composizione

L'art.187 D.Lgs.267/2000 del TUEL prevede che il risultato di amministrazione sia distinto in:

- **fondi liberi**
- **fondi vincolati**, costituiti da entrate destinate a specifiche finalità in base a vincoli di legge, contrattuali o derivanti da trasferimenti con destinazione vincolata **Vincoli di Legge**: fondi destinati a specifiche finalità stabilite dalla normativa vigente (es. fondo di solidarietà comunale, contributi per opere pubbliche); **Vincoli Contrattuali**: fondi destinati a specifiche finalità in base a contratti o accordi stipulati dall'ente (es. finanziamenti da parte di enti terzi con destinazione vincolata); **Vincoli da Trasferimenti**: fondi ricevuti da altri enti o istituzioni con specifica destinazione (es. trasferimenti statali o regionali per progetti specifici).
- **fondi destinati agli investimenti**, costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.
- **fondi accantonati**, comprendono gli accantonamenti per passività potenziali (fondo spese e rischi) e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

- Entrate vincolate per Legge
- Entrate derivanti da mutui e finanziamenti
- Trasferimenti con specifica destinazione
- Entrate cui l'Ente ha formalmente attribuito una specifica destinazione

Le poste iscritte nella parte vincolata dell'Avanzo di Amministrazione sono immediatamente utilizzabili a bilancio anche nel corso dell'esercizio provvisorio

APPLICAZIONE AVANZO VINCOLATO:

GIUNTA COMUNALE in esercizio provvisorio anche prima dell'approvazione del Rendiconto

DIRIGENTI dopo l'approvazione del Bilancio

Relativamente alla quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, la stessa può essere utilizzata con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

- per la copertura dei debiti fuori bilancio;
- per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- per il finanziamento di spese di investimento;
- per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- per l'estinzione anticipata dei prestiti.

Il principio applicato della contabilità economico-patrimoniale

Art 2 comma 2 d lgs 23 giugno 2011 n 118: gli enti locali di cui all'articolo 2 del TUEL «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 sia sotto il profilo economico patrimoniale»

La **contabilità finanziaria** profondamente riformata dal d.lgs. 118/2011 resta il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione

La **contabilità economico patrimoniale** rileva i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni e consente una valutazione attendibile del patrimonio

CONTABILITÀ
FINANZIARIA
RILEVA



- ❖ le entrate destinate al soddisfacimento dei bisogni pubblici;
- ❖ le uscite per l'acquisizione dei fattori produttivi per l'erogazione dei servizi ai diversi stakeholders

CONTABILITÀ
ECONOMICA PATRIMONIALE
RILEVA



- ❖ attività : complesso di risorse di cui l'Ente si avvale per svolgere la propria attività;
- ❖ passività : mezzi utilizzati dall'Ente per finanziare la propria attività;
- ❖ costi/oneri : valore monetario dei fattori produttivi impiegati per l'erogazione dei servizi;
- ❖ ricavi/proventi : introiti derivanti dall'erogazione dei servizi.

FINALITÀ CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

- ❖ predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi
- ❖ 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
- ❖ Consentire la verifica nel corso dell'esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse
- ❖ permettere l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società
- ❖ consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione)
- ❖ predisporre il conto economico per rappresentare le “utilità economiche ” acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, e per alimentare il processo di programmazione

LA CONTABILITA' ECONOMICO PATRIMONIALE è regolata dal Principio contabile generale n. 17 della competenza economica (allegato n. 1, D.Lgs. n. 118/2011) e dal Principio applicato concernente la contabilità economico patrimoniale (allegato n. 4/3, D.lgs. N. 118/2011)

Il principio della competenza economica è il criterio con il quale sono imputati gli effetti delle diverse operazioni ed attività amministrative che la singola amministrazione pubblica svolge durante ogni esercizio e mediante le quali si evidenziano “utilità economiche” cedute e/o acquisite anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari.

Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari

La contabilità economico-patrimoniale: la riclassificazione del conto del patrimonio e dell'inventario; la rivalutazione del patrimonio

L'art. 230, comma 2, del D.Lgs. 267/2000 del TUEL prevede che: *“Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale”*.

La gestione patrimoniale dell'Ente locale è evidenziata nello Stato Patrimoniale che, ai sensi del primo comma dell'art. 230 del TUEL, *“rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati alla contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni”*.

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

Il procedimento d'inventariazione è un'operazione indispensabile per la determinazione del valore dei componenti del patrimonio o di una sua parte o di un suo aggregato. L'art. 230 del TUEL, al comma 7, dispone: *“Gli enti locali provvedono annualmente all'aggiornamento degli inventari”*.

I beni da inventariare:

- **Beni demaniali** (art. 822 e 824 Codice civile): hanno nella loro natura la destinazione all'uso pubblico e mancano di un valore di mercato.
- **Beni patrimoniali** (art. 826 C.C.): sono soggetti alle norme dettate a tutela della proprietà, pur restando soggetti al regime giuridico degli enti pubblici. Hanno un valore di mercato. I beni patrimoniali (immobili e mobili) si dividono in beni del patrimonio indisponibile (es. gli edifici destinati a sede di uffici pubblici, con i loro arredi e gli altri beni destinati a un pubblico servizio) e beni del patrimonio disponibile.

Un bene patrimoniale può perdere la propria indisponibilità qualora ne venga mutata la destinazione nei modi previsti dalla legge che lo riguarda

L'inventariazione dei beni costituenti il patrimonio dell'ente avviene attraverso varie fasi:

- Ricognizione e individuazione
- Classificazione
- Inventariazione e descrizione

I Comuni sono obbligati ad avere necessariamente un inventario aggiornato integrato con le codifiche del Piano dei Conti Integrato (All. 6 al D.Lgs. 118/2011).

Le operazioni relative all'inventario consistono nella:

- Riclassificazione delle singole voci dell'ultimo inventario secondo il piano dei conti patrimoniale e secondo l'articolazione prevista dallo stato patrimoniale;
- Applicazione dei criteri di valutazione previsti dall'allegato n.4/3 al D.lgs. n.118/2011;
- Applicazione dei coefficienti di ammortamento previsti dai principi contabili

Nel caso del semplice aggiornamento dell'inventario, generalmente non si registrano rivalutazione o svalutazione dei beni dell'inventario.

È però necessario verificare che la riclassificazione sia effettuata al 7° livello dello stato patrimoniale e che sia coerente con le codifiche presenti nella contabilità finanziaria, al fine di assicurare l'integrazione delle scritture di partita doppia. Se l'inventario non è integrato con il software gestionale della contabilità finanziaria è necessario «sospendere» le scritture generate dalla contabilità integrata relative alle immobilizzazioni o, in ogni caso, intervenire con rettifiche manuali per garantire la correttezza delle scritture contabili. L'integrazione dell'inventario con la CEP consente anche di generare le scritture relative agli ammortamenti e, eventualmente, anche le scritture di rettifica e integrazione (insussistenze, plusvalenze e minusvalenze, ecc.). Occorre però fare attenzione alle diverse incongruenze del piano dei conti che possono generare scritture errate.

Lo **Stato patrimoniale** rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e s.m.i. Attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.

ATTIVO

- Crediti verso lo Stato ed altre amministrazioni pubbliche per la partecipazione al fondo di dotazione
- Immobilizzazioni
- Attivo circolante
- Ratei e risconti attivi d'ordine

PASSIVO E NETTO

- Patrimonio netto
- Fondi rischi e oneri
- TFR
- Debiti
- Ratei e risconti passivi
- Conti d'ordine

La **relazione sulla gestione** allegata al rendiconto è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili. In particolare la relazione illustra:

i criteri di valutazione utilizzati;

- le principali voci del conto del bilancio;
- le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti di cui al comma 4, lettera n);
- l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;
- l'elenco dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;

- l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;
- l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;
- gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate.
- gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
- l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'art. 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350;
- l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;
- gli elementi richiesti dall'art. 2427 (contenuto nota integrativa) e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;
- altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

Il **prospetto degli equilibri di bilancio** consente di verificare, a consuntivo, la realizzazione degli equilibri previsti nei prospetti degli equilibri del bilancio di previsione, costituiti dagli:

- **Equilibri di parte corrente**, distinti in risultato di competenza di parte corrente, equilibrio di bilancio di parte corrente ed equilibrio complessivo di parte corrente. Il risultato di competenza di parte corrente è determinato dalla differenza tra le seguenti voci di cui alla lettera a) e quelle di cui alla lettera b):
 - a) gli impegni riguardanti le spese correnti, le spese per trasferimenti in c/capitale e le quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti (dando evidenza ai rimborsi anticipati), incrementati dell'importo degli stanziamenti definitivi di bilancio relativi al fondo pluriennale vincolato di spesa di parte corrente, al fondo pluriennale vincolato di spesa per gli altri trasferimenti in conto capitale al ripiano del disavanzo e al fondo anticipazioni di liquidità.
 - b) gli accertamenti riguardanti le entrate correnti (i primi tre titoli dell'entrata), i contributi destinati al rimborso dei prestiti, le entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti e le entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili, incrementati dagli stanziamenti definitivi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente iscritto in entrata e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente.
- **Equilibri in c/capitale**, distinti in risultato di competenza in c/capitale, equilibrio di bilancio in c/capitale ed equilibrio complessivo in c/capitale. Il risultato di competenza in c/capitale è determinato dalla differenza tra le voci di cui alle seguenti lettera a) e lettera b):
 - a) gli impegni riguardanti le spese di investimento (al netto dei trasferimenti in c/capitale) e le spese per acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale incrementate dagli stanziamenti definitivi di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato di spesa in c/capitale (al netto del fondo pluriennale vincolato per i trasferimenti in c/capitale) e il fondo pluriennale vincolato per le acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale.

b) gli accertamenti riguardanti le entrate in conto capitale, le alienazioni di partecipazioni e conferimenti di capitale e le accensioni dei prestiti (al netto di quelle destinate all'estinzione anticipata di prestiti), incrementati dagli stanziamenti definitivi di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato in c/capitale di entrata, l'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale.

- **l'equilibrio tra le partite finanziarie** in termini di competenza, tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, ridotto dell'importo delle previsioni di bilancio definitive di spesa per incremento di attività finanziaria destinato a confluire nel risultato di amministrazione come quota vincolata.

Allegato A10 a rendiconto: Prospetto A/1, Prospetto A/2, Prospetto A/3

Gli allegati A/1, A/2 e A/3 al rendiconto riportano l'elenco analitico delle quote del risultato di amministrazione accantonate, vincolate e destinate agli investimenti e consentono di analizzarne e verificarne la corretta determinazione.

Allegato a/1 - Elenco analitico delle risorse accantonate nel risultato di amministrazione

Le quote accantonate del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce sono analiticamente rappresentate nell'allegato a/1 al rendiconto che, con riferimento al fondo anticipazione di liquidità, al fondo perdite società partecipate di cui all'articolo 21 del decreto legislativo n. 175 del 2016 e dall'articolo 1, commi 550 – 552, della legge n.147/2013, al fondo contenzioso, al fondo crediti di dubbia e difficile esazione, agli accantonamenti effettuati dalle regioni per i residui perenti, e agli altri accantonamenti, indica, rispettivamente, nelle seguenti colonne:

- il capitolo di spesa del PEG e la relativa descrizione. Gli enti locali che ai sensi dell'articolo 169, comma 3, del TUEL non adottano il PEG indicano solo l'oggetto della spesa
- lettera a) - "Risorse accantonate al 1/1/ N": deve essere indicato, per ciascun capitolo, l'importo dell'accantonamento nel risultato di amministrazione alla data del 1° gennaio dell'esercizio che si rendiconta, che deve essere uguale all'ammontare del medesimo fondo nella colonna e) dell'allegato a/1 del rendiconto dell'esercizio precedente
- lettera b) - "Risorse accantonate applicate al bilancio dell'esercizio N (con segno -)": deve essere indicato l'importo dello stanziamento definitivo della voce "Utilizzo avanzo di amministrazione" riguardante le quote accantonate del risultato di amministrazione.
- lettera c) - "Risorse accantonate stanziare nella spesa del bilancio dell'esercizio N": deve essere indicato, per ciascun capitolo, l'importo dello stanziamento definitivo di spesa del bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, riguardante sia l'accantonamento di nuovi fondi finanziati dalle entrate dell'esercizio, sia il "riaccantonamento" dei fondi provenienti dagli esercizi precedenti, applicati in entrata del bilancio come utilizzo del risultato di amministrazione al lordo degli utilizzi;

- lettera d) - “Accantonamenti/Utilizzi in sede di rendiconto”: deve essere indicata la somma algebrica degli ulteriori accantonamenti nel risultato di amministrazione effettuati in sede di predisposizione del rendiconto (con il segno +), e delle riduzioni degli accantonamenti effettuati in sede di predisposizione del rendiconto (con il segno -).
- Lettera e) - “Risorse accantonate nel risultato di amministrazione al 31/12/N”: deve essere indicata la somma algebrica degli importi inseriti nelle precedenti quattro voci ($e = a + b + c + d$). I totali parziali della colonna e) corrispondono agli importi dei rispettivi fondi indicati nella “Parte accantonata” dell’allegato a) del rendiconto, concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Una particolare attenzione deve essere dedicata alla compilazione dei capitoli riguardanti il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

Allegato a/2 - Elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione

Le quote vincolate del risultato di amministrazione sono analiticamente rappresentate nell'allegato a/2 al rendiconto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, i vincoli derivanti dai trasferimenti, i vincoli da mutui e altri finanziamenti e i vincoli formalmente attribuiti dall'ente, come definiti dall'articolo 42, comma 5, al presente decreto, e dall'articolo 187, comma 3-ter, del TUEL e dai principi contabili applicati.

Per ciascuna entrata vincolata del risultato di amministrazione al 1/ gennaio e/o al 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, il prospetto riporta:

- il capitolo di entrata del bilancio gestionale/PEG di imputazione dell'entrata vincolata e la relativa descrizione.
- il capitolo di spesa del bilancio gestionale/PEG di imputazione delle spese finanziate da entrate vincolate e la relativa descrizione.
- lettera a) - "Risorse vinc. nel risultato di amministrazione al 1/1/ N": deve essere indicato l'importo della specifica entrata vincolata nel risultato di amministrazione alla data del 1° gennaio dell'esercizio che si rendiconta che deve essere uguale all'ammontare della corrispondente entrata vincolata della lettera i) dell'allegato a/2 del rendiconto dell'esercizio precedente. I totali parziali di tale colonna, al netto delle relative quote accantonate, corrispondono agli importi delle quote vincolate, indicati nell'allegato a) del rendiconto dell'esercizio precedente concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
- lettera b) - "Risorse vincolate applicate al bilancio dell'esercizio N"): deve essere indicato l'importo delle entrate che sono state applicate definitivamente al bilancio di previsione dell'esercizio alla voce "Utilizzo avanzo di amministrazione" (con il segno +). La voce non comprende l'importo degli eventuali residui attivi vincolati cancellati nel corso dell'esercizio o l'ammontare del vincolo su quote del risultato di amministrazione eliminato nel corso dell'esercizio;

- lettera c) “Entrate vincolate accertate nell'esercizio N”: deve essere indicato l'importo delle entrate con specifico vincolo di destinazione accertate con imputazione all'esercizio cui il rendiconto si riferisce;
- lettera d) - “Impegni eserc. N finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione”: deve essere indicato l'importo degli impegni imputati all'esercizio cui il rendiconto si riferisce finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione. La voce non comprende gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;
- lettera e) - “Fondo plur. vinc. al 31/12/N finanziato da entrate accertate nell'esercizio o da quote vincolate del risultato di amministrazione”: deve essere indicato l'ammontare complessivo degli stanziamenti definitivi riguardanti il fondo pluriennale di spesa finanziati da entrate vincolate accertate nell'esercizio e dalla quota vincolata del risultato di amministrazione. La voce non comprende le quote del fondo pluriennale vincolato di spesa finanziate dal fondo pluriennale di entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;
- lettera f) - “Cancellazione di residui attivi vincolati o eliminazione del vincolo su quote del risultato di amministrazione (+) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse vincolate (-)”: deve essere indicata la somma algebrica dell'importo dei residui attivi vincolati cancellati definitivamente e/o meramente stralciati dal conto del bilancio (con il segno +), dell'importo dei vincoli eliminati dal risultato di amministrazione (con il segno +) e dell'importo dei residui passivi cancellati finanziati da entrate vincolate (con il segno -). Ai fini di questa tabella non produce effetti l'eliminazione definitiva dei residui attivi stralciati negli esercizi precedenti dal conto del bilancio e l'eliminazione definitiva dei residui passivi perenti delle regioni;

- lettera g) - “Cancellazione nell'esercizio N di impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio N-1 non reimpegnati nell'esercizio N”: deve essere indicato l'importo degli impegni finanziati dal fondo pluriennale di entrata, cancellati dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Non si indicano le cancellazioni degli impegni effettuati prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente i cui effetti sono già considerati nella colonna (a) concernente il risultato di amministrazione al 1° gennaio, oltre che nel fondo pluriennale di spesa dell'esercizio precedente e del fondo pluriennale vincolato di entrata dell'esercizio in corso.
- lettera h) - “Risorse vincolate nel bilancio al 31/12/N”: deve essere indicata la somma degli importi delle colonne (b), (c) e (g) al netto degli importi delle (d) ed (e), in quanto rappresenta l'importo delle entrate vincolate acquisite dal bilancio cui il rendiconto si riferisce (come quota del risultato di amministrazione applicata al bilancio e come accertamenti di entrate vincolate), che non è stato speso nel corso dell'esercizio attraverso impegni o costituzione del FPV di spesa;
- lettera i) - “Risorse vincolate nel risultato di amministrazione al 31/12/N”: deve essere indicata la somma algebrica: $(h)=(a)+(c)-(d)-(e)-(f)+(g)$, che corrisponde all'importo delle quote vincolate nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto.

Per evitare che le medesime entrate siano considerate nel risultato di amministrazione, sia tra le quote accantonate sia tra le quote vincolate, peggiorando l'importo della lettera E), le successive voci del prospetto consentono di determinare l'ammontare delle entrate vincolate al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti.

Allegato a/3 - Elenco analitico delle risorse destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione

Le quote destinate agli investimenti del risultato di amministrazione, come definite dall'articolo 42, comma 4, al presente decreto, e dall'articolo 187, comma 1, del TUEL, sono rappresentate nell'allegato a/3 al rendiconto.

Per ciascuna entrata destinata agli investimenti ancora non impegnata alla data del 1 gennaio e/o del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, il prospetto indica:

- il capitolo di entrata del bilancio gestionale/PEG di imputazione dell'entrata destinata agli investimenti e la relativa descrizione.
- il capitolo di spesa del bilancio gestionale/PEG di imputazione delle spese finanziate da entrate destinate agli investimenti e la relativa descrizione.
- lettera a) - "Risorse destinate agli investim. al 1/1/ N": deve essere indicato l'importo della specifica entrata destinata agli investimenti nel risultato di amministrazione alla data del 1° gennaio dell'esercizio che si rendiconta che deve essere uguale all'ammontare della medesima entrata destinata agli investimenti della lettera f) dell'allegato a/3 del rendiconto dell'esercizio precedente. Il totale della colonna a), al netto delle relative quote accantonate, corrisponde all'importo della voce "Totale parte destinata agli investimenti (D)" dell'allegato a) del rendiconto dell'esercizio precedente concernente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
- lettera b) - "Entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio N"): deve essere indicato l'importo delle entrate destinate agli investimenti accertate con imputazione all'esercizio cui il rendiconto si riferisce;
- lettera c) - "Impegni exerc. N finanziati da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione": deve essere indicato l'importo degli impegni imputati all'esercizio cui il rendiconto si riferisce finanziati da entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio o da quote del risultato di amministrazione destinate agli investimenti. La voce non comprende gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;

- lettera d) - “Fondo plurienn. vinc. al 31/12/N finanziato da entrate destinate accertate nell'esercizio o da quote destinate del risultato di amministrazione”: deve essere indicato l'ammontare complessivo degli stanziamenti definitivi riguardanti il fondo pluriennale di spesa finanziati da entrate destinate agli investimenti accertate nell'esercizio e dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. La voce non comprende le quote del fondo pluriennale vincolato di spesa finanziate dal fondo pluriennale di entrata, da entrate accertate libere e dall'avanzo libero;
- lettera e) - “Cancellazione di residui attivi costituiti da risorse destinate agli investimenti o eliminazione della destinazione su quote del risultato di amministrazione (+) e cancellazione di residui passivi finanziati da risorse destinate agli investimenti (-) (gestione dei residui)”: deve essere indicata la somma algebrica dell'importo dei residui attivi costituiti da risorse destinate agli investimenti cancellati definitivamente e/o meramente stralciati dal conto del bilancio (con il segno +), dell'importo delle destinazioni agli investimenti eliminati dal risultato di amministrazione (con il segno +) e dell'importo dei residui passivi cancellati finanziati da entrate destinate agli investimenti (con il segno -)
- lettera f) - “Risorse destinate agli investim. al 31/12/ N”: deve essere indicata la somma algebrica: $(f)=(a) + (b) - (c) - (d) - (e)$, che corrisponde all'importo complessivo delle quote destinate agli investimenti nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto.

Per evitare che le medesime entrate siano considerate due volte nel risultato di amministrazione, sia tra le quote accantonate sia nelle quote destinate agli investimenti, peggiorando l'importo della lettera E) rispetto alla situazione finanziaria effettiva dell'ente, le successive voci del prospetto consentono di determinare l'ammontare delle entrate destinate agli investimenti al netto di quelle che sono state oggetto di accantonamenti.

Il principio applicato del bilancio consolidato

ALL. 4/4 D.Lgs 118/2011 e s. m. i: il Bilancio consolidato è un documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del “gruppo amministrazione pubblica”, attraverso un’opportuna eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all’interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso. Il bilancio consolidato è predisposto dall’ente capogruppo, che ne deve coordinare l’attività .

Gli enti di cui all’articolo 1, comma 1, del presente decreto, redigono un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall’ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate.

Il bilancio consolidato del gruppo di un’amministrazione pubblica è:

- obbligatorio, dall’esercizio 2016, con riferimento all’esercizio 2015, per tutti gli enti di cui all’articolo 1, comma 1 del presente decreto, ad eccezione dei comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti la predisposizione del bilancio consolidato non è obbligatoria;
- predisposto in attuazione degli articoli dall’11-bis all’11-quinquies del presente decreto e di quanto previsto dal presente principio;
- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati (relazione sulla gestione consolidata comprensiva della nota integrativa e relazione dell’organo di revisione) ;
- riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun esercizio;
- predisposto facendo riferimento all’area di consolidamento, individuata dall’ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell’esercizio cui si riferisce;
- approvato entro il 30 settembre dell’anno successivo a quello di riferimento, fermo restando che i componenti del gruppo devono trasmettere all’ente capogruppo i dati contabili necessari per il consolidamento entro il termine stabilito dall’ente capogruppo nel Regolamento di contabilità ovvero con altro proprio atto o, in mancanza, entro il termine previsto al paragrafo 3.2 del presente principio .

II GAP

Il termine “gruppo amministrazione pubblica” comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un’amministrazione pubblica.

Costituiscono componenti del “gruppo amministrazione pubblica”:

- gli organismi strumentali dell’amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall’articolo 1 comma 2, lettera b) del presente decreto, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel rendiconto consolidato della capogruppo. Rientrano all’interno di tale categoria gli organismi che sebbene dotati di una propria autonomia contabile sono privi di personalità giuridica;
- gli enti strumentali dell’amministrazione pubblica capogruppo, intesi come soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile. A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano in tale categoria le aziende speciali, gli enti autonomi, i consorzi, le fondazioni ;
- le società, intese come enti organizzati in una delle forme societarie previste dal codice civile Libro V, Titolo V, Capi V, VI e VII (società di capitali), o i gruppi di tali società nelle quali l’amministrazione esercita il controllo o detiene una partecipazione.

❖ **Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo**

- Individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato. Al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli enti capogruppo predispongono due distinti elenchi concernenti:
 - 1) gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;
 - 2) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato.

I due elenchi, e i relativi aggiornamenti, sono oggetto di approvazione da parte della Giunta.

Gli enti e le società del gruppo compresi nell'elenco di cui al punto 1 possono non essere inseriti nell'elenco di cui al punto 2 nei casi di:

- a) Irrilevanza
- b) Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate.

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.

Comunicazioni ai componenti del gruppo

Prima dell'avvio dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato l'amministrazione pubblica capogruppo:

- 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;
- trasmette a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato (elenco di cui al punto 2 del paragrafo precedente);
- impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

❖ Elaborazione del bilancio consolidato

- Attività diretta a rendere uniformi i bilanci da consolidare
- Eliminazione delle operazioni infragruppo
- Identificazione delle quote di pertinenza di terzi
- Consolidamento dei bilanci
- La nota integrativa al bilancio consolidato

Consolidamento dei bilanci

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate (cd. **metodo integrale**);
- per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati (cd. **metodo proporzionale**).

Se l'ente partecipato è una fondazione, la quota di partecipazione è determinata in proporzione alla distribuzione dei diritti di voto nell'organo decisionale, competente a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività della fondazione. La corrispondente quota del risultato economico e del fondo patrimoniale della fondazione è rappresentata nel bilancio consolidato come quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo, se lo statuto della fondazione prevede, in caso di estinzione, la devoluzione del patrimonio ad altri soggetti.

Nel caso di applicazione del metodo integrale, in presenza di partecipazioni non totalitarie, nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo del gruppo.

A tal fine, alle voci del patrimonio netto e al risultato dell'esercizio di ciascun ente o società controllati con partecipazioni non totalitarie si applicano le percentuali che identificano le quote di pertinenza di terzi, tenendo conto delle rettifiche di consolidamento.



Grazie per l'attenzione
Dott. Francesco Cuzzola