



CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI

**Fondazione**  
**Nazionale dei**  
**Commercialisti**

# **OSSERVATORIO**

# **ENTI LOCALI**

Aprile 2015

LE LINEE DI INDIRIZZO DELLA CORTE DEI  
CONTI PER IL PASSAGGIO ALLA NUOVA  
CONTABILITÀ DELLE REGIONI E DEGLI ENTI  
LOCALI

*a cura di Mara Oliverio*

Consiglieri Delegati CNDCEC

Marcello Marchetti  
Giovanni Gerardo Parente



**Sommario:** 1. Premessa – 2. Riaccertamento straordinario dei residui – 3. I Fondi – 3.1. Fondo pluriennale vincolato – 3.2 Fondo vincolato per perdite reiterate negli organismi partecipati – 4. Equilibrio reale di cassa – 5. Piani di riequilibrio finanziario pluriennale

## **1. Premessa**

Con delibera N. 4 /SEZAUT/2015/INPR del 17 febbraio 2015 la Sezione Autonomie della Corte dei conti ha approvato, in concomitanza con l'entrata in vigore delle disposizioni volte all'armonizzazione degli ordinamenti contabili degli enti territoriali, le linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli enti locali (decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", modificato ed integrato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126).

La citata normativa prevede in particolare che le Regioni e gli enti locali debbano affiancare alla contabilità finanziaria adottata un sistema di contabilità economico-patrimoniale per garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale. Anche gli enti strumentali di Regioni, Comuni e Province devono adeguare i propri sistemi alla contabilità dell'ente affiancando alla eventuale applicazione della contabilità finanziaria un sistema di contabilità economico patrimoniale o adeguare quest'ultima ai principi contabili contenuti nell'allegato 1 del decreto ed ai principi previsti dal codice civile.

Per individuare quali sono le entrate sulle quali poter effettivamente contare l'ente deve essere in grado di fare affidamento su risorse certe ed esigibili.

Le Amministrazioni pubbliche devono riuscire a basarsi sul cosiddetto cash flow attraverso l'applicazione del principio della "competenza finanziaria potenziata" ed in particolare devono:

- ✓ conoscere i debiti effettivi dell'ente;
- ✓ evitare l'accertamento di entrate future ed impegni inesistenti ;



- ✓ rafforzare la programmazione del bilancio;
- ✓ favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni;
- ✓ avvicinare la competenza finanziaria a quella economica.

Le linee di indirizzo della Corte dei conti rappresentano un atto finalizzato a fornire agli enti territoriali uno strumento di orientamento per affrontare correttamente le operazioni propedeutiche all'adozione degli schemi di bilancio armonizzati. In particolare la Corte pone attenzione al riaccertamento straordinario dei residui ed alla determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità. La Corte segnala le criticità venute fuori dalla fase di sperimentazione ed evidenzia le criticità che potrebbero emergere da un'applicazione non coerente dei principi contabili, tenendo conto delle finalità della riforma, dell'impatto sul procedimento amministrativo, nonché delle responsabilità della dirigenza nell'attuazione delle nuove regole contabili.

A seguito, infatti, di una fase di sperimentazione di tre anni avvenuta su un numero limitato di enti sono diverse le criticità emerse relative ai profili dell'organizzazione, delle risorse umane e delle procedure informatiche ma anche sui criticità inerenti i temi sopra richiamati e su cui la Corte dei conti ha deciso di intervenire quali il corretto svolgimento dell'operazione di riaccertamento dei residui e la costruzione dei fondi vincolati.

La Corte dei conti evidenzia la necessità di tener conto, nella fase di rinnovamento dell'assetto contabile degli enti territoriali, degli interventi della legge di stabilità 2015 e delle altre recenti misure inerenti la finanza locale. In particolare si evidenziano:

- I Decreti legge n. 35/2013 e n. 102/2013 per gli obblighi connessi agli interventi dello Stato per la ricostituzione della liquidità che impegnano gli enti alla restituzione delle somme ricevute, con interessi in trent'anni;
- L'art. 1, comma 538 L. 190/2014 con l'ipotesi di ripiano del disavanzo di amministrazione conseguente all'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e alla costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- Articolo 1, comma 537 L. 190/2014 per la rinegoziazione dei mutui degli enti locali anche se rinegoziati.

Tutte situazioni che potrebbero, secondo quanto affermato dalla Corte, vincolare sensibilmente le politiche programmatiche e compromettere l'esercizio delle funzioni fondamentali ciò aggravato dagli interventi normativi sull'elevazione dei limiti di



indebitamento previsti dall'art. 204 TUEL, innalzato dall'8 al 10%, (art. 1, comma 539), sulla proroga al 31 dicembre 2015 del limite massimo del ricorso alle anticipazioni di tesoreria, da tre a cinque dodicesimi (art. 1, comma 542), e sulla previsione di un contributo in conto interessi agli enti locali su operazioni di indebitamento (art. 1, comma 540) cui si aggiunge la possibile destinazione del 50% dei proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal TU dell'edilizia al finanziamento della spesa corrente (art. 1, comma 536). In questo quadro la Corte dei conti ha ritenuto di dover fornire indicazioni di principio ed operative su tali profili di particolare rilevanza, anche al fine di orientare l'uniformità dei comportamenti degli organi di revisione contabile e le correlate attività di controllo delle Sezioni regionali della Corte.

## **2. Riaccertamento straordinario dei residui**

L'operazione di riaccertamento prevista dal D.lgs n. 118/2011 art. 3 comma 7, in applicazione del nuovo principio di contabilità finanziaria, presuppone la determinazione in via definitiva dell'importo dei residui esistenti al 31 dicembre 2014 al fine di verificare se permangono le ragioni del mantenimento dei residui.

In riferimento ai residui attivi l'attività di riaccertamento straordinario punta nell'individuazione di quelli che:

- non corrispondono ad obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015;
- non corrispondono a crediti scaduti ed esigibili negli anni di provenienza e necessitano di una reimputazione ad esercizi successivi, ma antecedenti al 2015, anno in cui si effettua il riaccertamento straordinario;
- corrispondono a entrate esigibili nell'esercizio 2015 o in esercizi futuri e successivi a quello in cui si effettua il riaccertamento straordinario;
- risultano di dubbia e difficile esazione e necessitano di una determinazione oggettiva e puntuale ai fini del concorso alla definizione del risultato di gestione e di amministrazione e, pertanto, devono essere assoggettati ad una adeguata "svalutazione".

Anche sul versante della spesa, l'operazione di riaccertamento straordinario deve



individuare:

- residui passivi a cui corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate ma non scadute ed esigibili;
- residui passivi a cui corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate che scadono e divengono esigibili in esercizi successivi a quello in cui si effettua il riaccertamento straordinario;
- residui passivi che si riferiscono ad accantonamenti di risorse a cui non corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate;
- residui passivi, per gli enti locali, a cui non corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate perché riferibili a impegni "tecnici o impropri" consentiti dall'ordinamento vigente nel 2014 (art. 183, commi 3 e 5, TUEL vigente nel 2014).

Al riguardo gli enti avranno cura di indicare le fonti di copertura degli impegni tecnici al fine di evitare che le relative risorse si trasformino in quota libera dell'avanzo.

Al termine di riaccertamento straordinario i residui attivi e passivi al 1° gennaio 2015 devono rappresentare crediti e debiti effettivi ed esigibili nei confronti di terzi ed essere il punto di partenza della nuova programmazione e gestione delle entrate e delle uscite secondo il principio di competenza potenziata.

L'ente dovrà garantire che siano registrate e imputate obbligazioni giuridiche attive e passive perfezionate ed esigibili negli anni di rispettiva imputazione.

In attuazione del principio di veridicità ed attendibilità delle entrate pubbliche il rendiconto degli enti territoriali deve rilevare esclusivamente crediti veritieri, se pur di dubbia e difficile esazione, bilanciati dall'apposito fondo. Questo sia al fine di avere le informazioni adeguate ai risultati di gestione e di amministrazione degli enti sia per l'impiego dell'avanzo di amministrazione per il finanziamento di spese pubbliche.

La determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente svalutazione deve avere i suoi effetti sulla programmazione degli impieghi delle entrate stesse per tutelare l'ente dal rischio di utilizzare entrate non effettive.

Si provvederà a reimputare la competenza degli esercizi dei residui attivi e passivi esclusivamente sulla base della scadenza delle obbligazioni.

Per evitare ritardi nei pagamenti e la conseguente formazione di debiti pregressi gli impegni devono essere assunti nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria



con riguardo alla registrazione dell'obbligazione giuridicamente perfezionata ed imputati all'esercizio in cui tale obbligazione viene a scadenza e diviene esigibile.

Al momento dell'adozione del provvedimento di spesa deve essere accertata la compatibilità dei conseguenti pagamenti con gli stanziamenti di bilancio pena la responsabilità amministrativo contabile e disciplinare<sup>1</sup>.

### **3. I Fondi**

#### *3.1. Fondo pluriennale vincolato*

Il nuovo sistema di contabilità prevede negli schemi di bilancio l'inserimento obbligatorio del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità. Si tratta di due fondi che devono essere inseriti sia nei nuovi schemi di bilancio che in quelli vigenti. La Corte dei conti afferma che la costituzione in bilancio del Fondo pluriennale vincolato dipende dal riaccertamento straordinario dei residui ed è utile al fine di:

- gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'ente;
- consentire di calibrare il reperimento delle entrate in relazione agli effettivi fabbisogni di spesa evitando, tra l'altro, la formazione di anomali avanzi di amministrazione;
- garantire la trasparenza e l'utilizzo efficiente delle risorse prelevate in relazione ai servizi effettivamente resi e agli investimenti concretamente realizzati.

Si tratta di una programmazione e controllo delle modalità e dei tempi di impiego delle risorse, prevalentemente vincolate. La rappresentazione contabile nel risultato di amministrazione comporta la necessità di analizzare e indicare puntualmente la fonte di copertura della spesa: entrate vincolate per legge, entrate da indebitamento, entrate da trasferimenti vincolati, entrate straordinarie vincolate dall'ente.

L'afflusso delle risorse al Fondo pluriennale vincolato dovrà essere analiticamente motivato con una chiara descrizione degli "atti-presupposto" che sorreggono l'esistenza dell'obbligazione giuridicamente perfezionata per differenziare le risorse da quelle affluite al

---

<sup>1</sup> Secondo le disposizioni del d.lgs. n. 118/2011, riformato con d.lgs. n. 126/2014 tenendo conto per il comparto Regioni/Province autonome, dell' art. 56, co. 6, d.lgs. n. 118/2011; e per il settore degli enti locali, dell'art. 183, co. 8, d.lgs. n. 267/2000, emendato nel 2014.



risultato di amministrazione

Identica analitica motivazione e descrizione dovrà, altresì, essere fornita per le deroghe che il principio contabile introduce e disciplina in relazione alla costituzione del Fondo pluriennale per le voci di spesa ricomprese nei quadri economici relativi ai lavori pubblici, qualora parzialmente impegnate.

La nuova disciplina normativa deve essere applicata anche al 2015 con la costituzione del Fondo pluriennale da iscrivere nell'entrata del bilancio di previsione 2015 e pluriennale 2015 - 2017 (al quale si applica ancora per il solo anno 2015 lo schema di cui al D.P.R. n. 194/1996) e del bilancio di previsione armonizzato 2015-2017.

### *3.2. Fondo vincolato per perdite reiterate negli organismi partecipati*

Per salvaguardare gli equilibri del bilancio il disegno di armonizzazione dei sistemi contabili prevede che gli enti territoriali le cui aziende speciali, istituzioni e società partecipate presentino un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo, accantonino nell'anno successivo un Fondo vincolato<sup>2</sup>.

Nelle more della piena attuazione delle regole sul consolidamento previsto dal disegno di armonizzazione, occorre procedere alla corretta applicazione delle disposizioni recate dall'art. 1, co. 550 e ss. della l. n. 147/2013, in materia di accantonamenti per perdite reiterate negli organismi partecipati; disposizione a regime dal 2018 e, in prima applicazione, negli anni 2015-2017.

Si tratta di norme a carattere prudenziale, dirette ad evitare, in sede di bilancio di previsione, che la mancata considerazione delle perdite eventualmente riportate dall'organismo possa incidere negativamente sui futuri equilibri di bilancio.

Con riferimento alla generalità degli organismi, per perdita di esercizio si intende il risultato netto di esercizio di cui all'art. 2425 c.c. (gestione caratteristica sia e non caratteristica) mentre per le società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, ivi compresa la gestione dei rifiuti per risultato di esercizio si intende il risultato operativo lordo – MOL ( sola gestione "caratteristica").

Gli importi accantonati nell'apposito Fondo vincolato saranno nuovamente disponibili

---

<sup>2</sup> Di cui all'art. 1, comma 550 e ss. legge 27 dicembre 2013, n. 147/2013 (legge di stabilità 2014)



qualora l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Lo stesso risultato si realizza se le perdite conseguite negli esercizi precedenti vengono ripianate dai soggetti partecipati (OO.PP.): l'importo accantonato sarà reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione. Nell'ottica della progressiva responsabilizzazione gestionale degli Enti soci l'importo accantonato nel bilancio di previsione sarà equivalente al risultato negativo non immediatamente ripianato, in proporzione alla quota di partecipazione (art. 1, co. 551).

#### **4. Equilibrio reale di cassa**

La corretta partenza della nuova contabilità presuppone una puntuale ricostruzione del fondo di cassa al 31 dicembre 2014 suddiviso tra fondi vincolati e fondi liberi. L'abuso che si è fatto del ricorso all'utilizzo in termini di cassa dei fondi a destinazione vincolata per il pagamento delle spese correnti, senza una corretta contabilizzazione in evidenze extra-contabili tenute dall'ente e dal suo tesoriere, trova la sua cartina di tornasole in residui passivi di parte capitale non controbilanciati da altrettanti residui attivi iscritti ai titoli IV e V dell'entrata.

La tematica assume un ruolo fondamentale nel contesto del riaccertamento straordinario dei residui ed impone la ricostruzione attendibile delle partite debitorie da finanziare con entrate già riscosse e assorbite nella cassa (senza provvedere alla loro ricostituzione con i primi introiti non soggetti a vincolo). I crediti e i debiti che scadono nell'esercizio devono poter garantire, tra loro, un perfetto equilibrio di flussi finanziari.

#### **5. Piano di riequilibrio finanziario pluriennale**

L'attuazione da parte di alcuni enti di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale<sup>3</sup> deve essere coordinata con le attività propedeutiche all'introduzione della contabilità armonizzata a causa delle quali visti gli effetti evidenziati potrebbe manifestarsi l'esigenza di ulteriore aggiornamento delle previsioni del piano. L'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione che emerge a seguito delle preliminari attività di armonizzazione dei bilanci

---

<sup>3</sup> Ex art. 243-bis del TUEL.





è riconducibile:

- all'operazione di cancellazione dei residui che non sottendono un'obbligazione giuridicamente perfezionata. I relativi effetti, teoricamente sono già incorporati nelle previsioni del piano pluriennale di riequilibrio, costituendo obbligo precipuo dell'ente ai sensi dell'art. 243-bis comma 8, lett. e) TUEL
- l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità iscritto nel bilancio di previsione a partire dal 2015. Tale fattore dovrebbe rilevare solo nella misura eccedente quella, teoricamente, già iscritta al Fondo svalutazione crediti che, dall'esercizio 2012, doveva essere iscritto in bilancio ai sensi dell'art. 6, comma 17, d.l. 6 luglio 2012, n. 95 convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 (disposizione, ora, abrogata dall'art. 77, comma 1, lett. e) del d.lgs. n.118/2011). Solo entro questi limiti il nuovo fondo costituirebbe una posta contabile incidente sul percorso di riequilibrio.

Il Fondo pluriennale vincolato influenza la rappresentazione contabile, nel tempo, dell'attività programmatoria, per cui solo in funzione di tale esigenza dovrebbe essere ricompreso nel piano in corso di attuazione. In caso di effetti sulla gestione non rilevabili al momento della prestazione<sup>4</sup> del piano di riequilibrio potrebbe essere necessario rimodulare il piano di riequilibrio approvato individuando dei limiti che garantiscano la congruenza delle previsioni rispetto allo scopo di ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio tenendo conto delle misure dirette ad aumentare le risorse e a diminuire le uscite.

Misure coperte dal giudizio di merito della Sezione regionale di controllo che ne ha valutato l'idoneità e la necessità per il ripristino dell'equilibrio finanziario.

In sostanza l'ente che sta attuando un piano di riequilibrio finanziario, all'esito dell'attuazione delle misure propedeutiche all'avvio dell'armonizzazione dei sistemi contabili, può rimodulare il piano di riequilibrio solo ed esclusivamente in riferimento al maggior disavanzo di amministrazione<sup>5</sup>. Nessuna dilazione può essere apportata all'attuazione di tutte le altre misure indicate. Eventuale altra proposta di rimodulazione deve essere corredata dal parere positivo dell'organo di revisione economico finanziaria dell'ente e deve essere presentata

---

<sup>4</sup> Quali: a) la riduzione delle risorse disponibili per effetto dei nuovi e maggiori accantonamenti; b) le eventuali insussistenze/inesigibilità sopravvenute in sede di ulteriore riaccertamento dei residui; c) il ricalcolo della percentuale annua di ripiano del disavanzo sulla base del nuovo criterio di imputazione dei debiti e dei crediti.

<sup>5</sup> Ai sensi dell'art. 1, comma 538, della legge 190/2014



direttamente alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti.