

XVII legislatura

**Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi**

(Atto del Governo n. 92)

Giugno 2014  
n. 11



servizio del bilancio  
del Senato



# Servizio del Bilancio

Direttore ...	tel. ...
Segreteria	tel. 5790
Uffici	
<b>Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi</b> dott. Renato Loiero	tel. 2424
<b>Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata</b> avv. Giuseppe Delreno	tel. 2626
<b>Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa</b> dott. Daniele Bassetti	tel. 3787
<b>Consigliere addetto al Servizio</b> dott. Melisso Boschi	tel. 3731
<b>Segretari parlamentari</b> dott.ssa Anna Elisabetta Costa dott.ssa Alessandra Di Giovambattista sig. Cristiano Lenzini dott. Vincenzo Bocchetti dott. Maurizio Sole	

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>1</b>
<b>TITOLO I. PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER LE REGIONI, LE PROVINCE AUTONOME E GLI ENTI LOCALI.....</b>	<b>1</b>
<i>Articolo 1 del D.Lgs. 118 del 2011 (Oggetto e ambito di applicazione).....</i>	<i>1</i>
<i>Articolo 2 del D.Lgs. 118 del 2011 (Adozione di sistemi contabili omogenei) .....</i>	<i>2</i>
<i>Articolo 3 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principi contabili generali e applicati) .....</i>	<i>3</i>
<i>Articolo 3-bis del D.Lgs. 118 del 2011 (Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali).....</i>	<i>6</i>
<i>Articolo 4 del D.Lgs. 118 del 2011 (Piano dei conti integrato).....</i>	<i>7</i>
<i>Articolo 5 del D.Lgs. 118 del 2011 (Definizione della transazione elementare).....</i>	<i>8</i>
<i>Articolo 6 del D.Lgs. 118 del 2011 (Struttura della codifica della transazione elementare).....</i>	<i>9</i>
<i>Articolo 7 del D.Lgs. 118 del 2011 (Modalità di codificazione delle transazioni elementari).....</i>	<i>9</i>
<i>Articolo 10 del D.Lgs. 118 del 2011 (Bilanci di previsione finanziari) .....</i>	<i>10</i>
<i>Articolo 11 del D.Lgs. 118 del 2011 (Schemi di bilancio) .....</i>	<i>13</i>
<i>Articoli 11-bis (Bilancio consolidato), 11-ter (Enti strumentali), 11-quater (Società controllate) e 11-quinquies (Società partecipate) del D.Lgs. 118 del 2011 ....</i>	<i>20</i>
<i>Articoli 12 (Omogeneità della classificazione delle spese) e 13 (Definizione del contenuto di missione e programma) del D.Lgs. 118 del 2011.....</i>	<i>23</i>
<i>Articolo 14 del D.Lgs. 118 del 2011 (Criteri per la specificazione e classificazione delle spese).....</i>	<i>23</i>
<i>Articolo 15 del D.Lgs. 118 del 2011 (Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate).....</i>	<i>25</i>
<i>Articolo 16 del D.Lgs. 118 del 2011 (Flessibilità degli stanziamenti di bilancio) .....</i>	<i>26</i>
<i>Articolo 17 del D.Lgs. 118 del 2011 (Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica) .....</i>	<i>27</i>
<i>Articolo 18 del D.Lgs. 118 del 2011 (Termini di approvazione dei bilanci) .....</i>	<i>29</i>
<i>Articolo 18-bis del D.Lgs. 118 del 2011 (Indicatori di bilancio).....</i>	<i>30</i>
<b>TITOLO II. PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER IL SETTORE SANITARIO .....</b>	<b>31</b>
<i>Articolo 33 del D.Lgs. 118 del 2011 (Tassonomia per gli enti in contabilità civilista) .....</i>	<i>31</i>
<b>TITOLO III. ORDINAMENTO FINANZIARIO E CONTABILE DELLE REGIONI .....</b>	<b>32</b>
<i>Articolo 36 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principi generali in materia di finanza regionale) .....</i>	<i>32</i>
<i>Articolo 37 del D.Lgs. 118 del 2011 (Sistema contabile).....</i>	<i>33</i>
<i>Articolo 38 del D.Lgs. 118 del 2011 (Leggi regionali di spesa e relativa copertura finanziaria) .....</i>	<i>36</i>

<i>Articolo 39 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il sistema di bilancio delle Regioni)</i> .....	37
<i>Articolo 40 del D.Lgs. 118 del 2011 (Equilibrio di bilanci)</i> .....	39
<i>Articolo 41 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il piano degli indicatori e dei risultati attesi)</i> .....	40
<i>Articolo 42 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il risultato di amministrazione)</i> .....	40
<i>Articolo 43 del D.Lgs. 118 del 2011 (Esercizio provvisorio e gestione provvisoria)</i> ....	46
<i>Articolo 44 del D.Lgs. 118 del 2011 (Classificazione delle entrate)</i> .....	49
<i>Articoli 45 (Classificazione delle spese) e 46 (Fondo crediti di dubbia esigibilità) del D.Lgs. 118 del 2011</i> .....	50
<i>Articolo 47 del D.Lgs. 118 del 2011 (Sistemi contabili degli organismi e degli enti strumentali della regione. Spese degli enti locali)</i> .....	52
<i>Articoli 48 (Fondi di riserva) e 49 (Fondi speciali) del D.Lgs. 118 del 2011</i> .....	53
<i>Articolo 50 del D.Lgs. 118 del 2011 (Assestamento del bilancio)</i> .....	54
<i>Articolo 51 del D.Lgs. 118 del 2011 (Variazioni del bilancio di previsione, del documento tecnico di accompagnamento e del bilancio gestionale)</i> .....	55
<i>Articolo 52 del D.Lgs. 118 del 2011 (La gestione delle entrate e delle spese)</i> .....	57
<i>Articolo 53 del D.Lgs. 118 del 2011 (Accertamenti)</i> .....	57
<i>Articolo 54 del D.Lgs. 118 del 2011 (La riscossione)</i> .....	58
<i>Articolo 55 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il versamento)</i> .....	59
<i>Articolo 56 del D.Lgs. 118 del 2011 (Impegni di spesa)</i> .....	59
<i>Articolo 57 del D.Lgs. 118 del 2011 (Liquidazione della spesa)</i> .....	62
<i>Articolo 58 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il pagamento della spesa)</i> .....	63
<i>Articolo 59 del D.Lgs. 118 del 2011 (Modalità di estinzione dei titoli di pagamento)</i> .....	65
<i>Articolo 60 del D.Lgs. 118 del 2011 (Gestione dei residui)</i> .....	66
<i>Articolo 61 del D.Lgs. 118 del 2011 (Fondi statali per interventi speciali)</i> .....	67
<i>Articolo 62 del D.Lgs. 118 del 2011 (Mutui e altre forme di indebitamento)</i> .....	68
<i>Articolo 63 del D.Lgs. 118 del 2011 (Rendiconto generale)</i> .....	70
<i>Articolo 64 del D.Lgs. 118 del 2011 (Gli inventari)</i> .....	73
<i>Articolo 65 del D.Lgs. 118 del 2011 (Rendiconti degli enti strumentali della regione e spese degli enti locali)</i> .....	74
<i>Articolo 66 del D.Lgs. 118 del 2011 (Modalità per la formazione e l'approvazione del rendiconto)</i> .....	74
<i>Articolo 67 del D.Lgs. 118 del 2011 (Autonomia contabile del consiglio regionale)</i> .....	75
<i>Articolo 68 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il bilancio consolidato)</i> .....	76
<i>Articolo 69 del D.Lgs. 118 del 2011 (Servizio di tesoreria della regione)</i> .....	77
<i>Articolo 70 del D.Lgs. 118 del 2011 (Cooperazione Stato-Regioni)</i> .....	78
<i>Articoli 71 (Responsabilità verso l'ente degli amministratori e dei dipendenti, competenza della Corte dei conti e obblighi di denuncia) e 72 (Il Collegio dei revisori dei conti) del D.Lgs. 118 del 2011</i> .....	78
<i>Articolo 73 del D.Lgs. 118 del 2011 (Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio delle Regioni)</i> .....	79

<b>TITOLO IV. ADEGUAMENTO DELLE DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LA FINANZA REGIONALE E LOCALE (MODIFICHE AL D.LGS. 267 DEL 2000)....</b>	<b>81</b>
<i>Articolo 114 del D.Lgs. 267 del 2000 (Aziende speciali ed istituzioni) .....</i>	<i>81</i>
<i>Articolo 147 del D.Lgs. 267 del 2000 (Tipologia dei controlli interni) .....</i>	<i>83</i>
<i>Articolo 147-quater del D.Lgs. 267 del 2000 (Controlli sulle società partecipate non quotate).....</i>	<i>83</i>
<i>Articoli 150 (Principi in materia di ordinamento finanziario e contabile), 151 (Principi in materia di contabilità), 152 (Regolamenti di contabilità), 153 (Servizio economico-finanziario), 154 (Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), 157 (Consolidamento dei conti pubblici) e 160 (Approvazione di modelli e schemi contabili) del D.Lgs. 267 del 2000 .....</i>	<i>84</i>
<i>Articolo 162 del D.Lgs. 267 del 2000 (Principi del bilancio).....</i>	<i>87</i>
<i>Articolo 163 del D.Lgs. 267 del 2000 (Esercizio provvisorio e gestione provvisoria) .....</i>	<i>88</i>
<i>Articolo 164 del D.Lgs. 267 del 2000 (Caratteristiche del bilancio).....</i>	<i>91</i>
<i>Articolo 165 del D.Lgs. 267 del 2000 (Struttura del bilancio) .....</i>	<i>91</i>
<i>Articolo 166 del D.Lgs. 267 del 2000 (Fondo di riserva) .....</i>	<i>94</i>
<i>Articolo 167 del D.Lgs. 267 del 2000 (Ammortamento dei beni).....</i>	<i>94</i>
<i>Articolo 168 del D.Lgs. 267 del 2000 (Servizi per conto di terzi).....</i>	<i>95</i>
<i>Articolo 169 del D.Lgs. 267 del 2000 (Piano esecutivo di gestione) .....</i>	<i>96</i>
<i>Articolo 170 del D.Lgs. 267 del 2000 (Relazione previsionale e programmatica).....</i>	<i>97</i>
<i>Articolo 171 del D.Lgs. 267 del 2000 (Bilancio pluriennale).....</i>	<i>98</i>
<i>Articolo 172 del D.Lgs. 267 del 2000 (Altri allegati al bilancio di previsione) .....</i>	<i>99</i>
<i>Articolo 174 del D.Lgs. 267 del 2000 (Predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati) .....</i>	<i>100</i>
<i>Articolo 175 del D.Lgs. 267 del 2000 (Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione) .....</i>	<i>100</i>
<i>Articolo 176 del D.Lgs. 267 del 2000 (Prelevamenti dal fondo di riserva).....</i>	<i>103</i>
<i>Articolo 179 del D.Lgs. 267 del 2000 (Accertamento).....</i>	<i>103</i>
<i>Articolo 180 del D.Lgs. 267 del 2000 (Riscossione) .....</i>	<i>105</i>
<i>Articolo 181 del D.Lgs. 267 del 2000 (Versamento).....</i>	<i>107</i>
<i>Articoli 183 (Impegno di spesa), 185 (Ordinazione e pagamento), 186 (Risultato contabile di amministrazione), 187 (Avanzo di amministrazione), 188 (Disavanzo di amministrazione) e 189 (Residui attivi) del D.Lgs. 267 del 2000 .....</i>	<i>108</i>
<i>Articolo 191 del D.Lgs. 267 del 2000 (Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese).....</i>	<i>114</i>
<i>Articolo 193 del D.Lgs. 267 del 2000 (Salvaguardia degli equilibri di bilancio) .....</i>	<i>116</i>
<i>Articolo 195 del D.Lgs. 267 del 2000 (Utilizzo di entrate a specifica destinazione)...</i>	<i>117</i>
<i>Articolo 197 del D.Lgs. 267 del 2000 (Modalità del controllo di gestione) .....</i>	<i>117</i>
<i>Articolo 199 del D.Lgs. 267 del 2000 (Fonti di finanziamento) .....</i>	<i>117</i>
<i>Articolo 200 del D.Lgs. 267 del 2000 (Programmazione degli investimenti).....</i>	<i>118</i>
<i>Articolo 201 del D.Lgs. 267 del 2000 (Finanziamento di opere pubbliche e piano economico-finanziario).....</i>	<i>120</i>

<i>Articolo 203 del D.Lgs. 267 del 2000 (Attivazione delle fonti di finanziamento derivanti dal ricorso all'indebitamento)</i> .....	120
<i>Articolo 204 del D.Lgs. 267 del 2000 (Regole particolari per l'assunzione di mutui)</i> .....	120
<i>Articolo 205-bis del D.Lgs. 267 del 2000 (Contrazione di aperture di credito)</i> .....	121
<i>Articolo 206 del D.Lgs. 267 del 2000 (Delegazione di pagamento)</i> .....	121
<i>Articolo 207 del D.Lgs. 267 del 2000 (Fideiussione)</i> .....	121
<i>Articoli 208 (Soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria) e 209 (Oggetto del servizio di tesoreria) del D.Lgs. 267 del 2000</i> .....	122
<i>Articolo 215 del D.Lgs. 267 del 2000 (Procedure per la registrazione delle entrate)</i> .....	122
<i>Articoli 216 (Condizioni di legittimità dei pagamenti effettuati dal tesoriere), 222 (Anticipazioni di tesoreria), 224 (Verifiche straordinarie di cassa), 225 (Obblighi di documentazione e conservazione) e 226 (Conto del tesoriere) del D.Lgs. 267 del 2000</i> .....	123
<i>Articolo 227 del D.Lgs. 267 del 2000 (Rendiconto della gestione)</i> .....	123
<i>Articolo 228 del D.Lgs. 267 del 2000 (Conto del bilancio)</i> .....	125
<i>Articolo 229 del D.Lgs. 267 del 2000 (Conto economico)</i> .....	126
<i>Articolo 230 del D.Lgs. 267 del 2000 (Conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali)</i> .....	128
<i>Articolo 231 del D.Lgs. 267 del 2000 (Relazione al rendiconto della gestione)</i> .....	129
<i>Articolo 232 del D.Lgs. 267 del 2000 (Contabilità economica)</i> .....	129
<i>Articolo 233-bis del D.Lgs. 267 del 2000 (Il bilancio consolidato)</i> .....	130
<i>Articolo 239 del D.Lgs. 267 del 2000 (Funzioni dell'organo di revisione)</i> .....	130
<i>Articolo 246 del D.Lgs. 267 del 2000 (Deliberazione di dissesto)</i> .....	130
<i>Articolo 250 del D.Lgs. 267 del 2000 (Gestione del bilancio durante la procedura di risanamento)</i> .....	131
<i>Articolo 268-bis del D.Lgs. 267 del 2000 (Procedura straordinaria per fronteggiare ulteriori passività)</i> .....	131
<i>Articolo 75 del D.Lgs. 118 del 2011 (Adeguamento della definizione di indebitamento)</i> .....	132
<i>Articolo 76 del D.Lgs. 118 del 2011 (Adeguamento delle disposizioni in materia di trasparenza dei bilanci)</i> .....	133
<i>Articolo 77 del D.Lgs. 118 del 2011 (Abrogazioni)</i> .....	133
<b>TITOLO V. DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE</b> .....	<b>134</b>
<i>Articolo 78 del D.Lgs. 118 del 2011 (Sperimentazione)</i> .....	134
<i>I risultati della sperimentazione secondo le relazioni del Ministro dell'economia e delle finanze al Parlamento</i> .....	136
<i>Articolo 79 del D.Lgs. 118 del 2011 (Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano)</i> .....	139
<i>Articolo 80 del D.Lgs. 118 del 2011 (Disposizioni finali ed entrata in vigore)</i> .....	140
<b>ALLEGATI</b> .....	<b>141</b>
<i>Allegato 1 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principi generali o postulati)</i> .....	141

<i>Allegato 4/1 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principio contabile applicato della programmazione di bilancio) .....</i>	<i>143</i>
<i>Allegato 4/2 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principio contabile applicato della contabilità finanziaria) .....</i>	<i>146</i>
<i>Allegato 4/3 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale) .....</i>	<i>147</i>
<i>Allegato 4/4 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principio contabile applicato del bilancio consolidato) .....</i>	<i>148</i>
<i>Allegato 5/1 (Determinazione del fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione 2015/2017 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7) del D.Lgs. 118 del 2011 .....</i>	<i>148</i>
<i>Allegato 5/2 (Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui) del D.Lgs. 118 del 2011 .....</i>	<i>149</i>
<i>Allegato 6 del D.Lgs. 118 del 2011 (Piano dei conti integrato) .....</i>	<i>149</i>
<i>Allegato 7 del D.Lgs. 118 del 2011 (Codifica della transazione elementare) .....</i>	<i>150</i>
<i>Allegato 8 del D.Lgs. 118 del 2011 (Allegati delle variazioni del bilancio di previsione per il tesoriere) .....</i>	<i>150</i>
<i>Allegato 9 del D.Lgs. 118 del 2011 (Schema del Bilancio di previsione).....</i>	<i>150</i>
<i>Allegato 10 del D.Lgs. 118 del 2011 (Schema del Rendiconto della gestione).....</i>	<i>150</i>
<i>Allegato 11 del D.Lgs. 118 del 2011 (Schema di Bilancio consolidato).....</i>	<i>151</i>
<i>Allegato 12 del D.Lgs. 118 del 2011 (Allegati al Documento tecnico di accompagnamento per le Regioni e al Piano esecutivo di gestione per gli enti locali).....</i>	<i>152</i>
<i>Allegato 13 del D.Lgs. 118 del 2011 (Elenco delle entrate per titoli, tipologie e categorie).....</i>	<i>152</i>
<i>Allegato 14 del D.Lgs. 118 del 2011 (Elenco delle spese per missioni, programmi, titoli e macroaggregati).....</i>	<i>153</i>
<i>Allegato 15 del D.Lgs. 118 del 2011 (Tassonomia enti non sanitari in contabilità civilistica) .....</i>	<i>153</i>
<i>Allegato 16 del D.Lgs. 118 del 2011 (Tassonomia enti sanitari).....</i>	<i>153</i>
<i>Allegato 17 del D.Lgs. 118 del 2011 (Conto del tesoriere).....</i>	<i>154</i>



## **PREMESSA**

Lo schema di decreto consta di tre articoli: il primo modificativo e integrativo del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118; il secondo che modifica e integra gli allegati del citato decreto n. 118; il terzo che prevede che dal presente decreto non debbano derivare minori entrate né nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Per agevolare la lettura delle modifiche si è seguita la numerazione del decreto legislativo n. 118 del 2011, nonché del decreto legislativo n. 267 del 2000, modificato dal nuovo articolo 74 del decreto n. 118.

Per quanto concerne gli aspetti di diretto impatto sulla finanza pubblica, la RT afferma che lo schema di decreto legislativo in esame non produce effetti sui saldi di finanza pubblica, avendo solo contenuti di natura ordinamentale. Con riferimento agli oneri necessari per l'adeguamento dei sistemi informativo-contabili, la RT ritiene che la gradualità della riforma consente di effettuare gli eventuali aggiornamenti nell'ambito delle attività di manutenzione degli stessi.

La ricognizione che segue, assume pertanto che, per ciascun articolo, non è riportata alcuna valutazione, né stima di "massima" del prevedibile impatto finanziario, certificata da parte della Ragioneria Generale dello Stato.

## **TITOLO I.**

### **PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER LE REGIONI, LE PROVINCE AUTONOME E GLI ENTI LOCALI**

#### ***Articolo 1 del D.Lgs. 118 del 2011 (Oggetto e ambito di applicazione)***

Il comma 1 introduce il titolo I del decreto in esame chiarendo che esso disciplina, insieme al titolo III, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 267 del 2000, e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo II del presente decreto. Il comma dispone inoltre la cessazione di efficacia delle disposizioni legislative regionali incompatibili con il presente-decreto a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Il comma 2 definisce gli enti e gli organismi strumentali menzionati dal comma precedente. In particolare:

- a) sono enti strumentali quelli di cui all'articolo 11-*ter*, distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio;
- b) sono organismi strumentali delle Regioni e degli enti locali le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica. Le gestioni fuori bilancio autorizzate da legge e le istituzioni di cui all'articolo 114, comma 2, del decreto legislativo n. 267

del 2000 (istituzioni dell'ente locale per l'esercizio dei servizi sociali, dotato di autonomia gestionale), sono organismi strumentali. Gli organismi strumentali sono distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio.

I commi 3 (rinvio a futuri decreti legislativi della definizione di enti e organismi strumentali) e 4 (rinvio al titolo II del decreto legislativo n. 118 del 2011 per gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale) dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 118 del 2011 sono soppressi in quanto assorbiti dai novellati commi 1 e 2.

**La relazione illustrativa** si limita a evidenziare che l'articolo 1 del decreto in esame provvede ad adeguare il titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011 ai risultati della sperimentazione, senza entrare nel dettaglio delle modifiche ai singoli articoli.

**Al riguardo**, andrebbe valutata l'opportunità di adottare un quadro di regole uniforme per l'intero bilancio regionale, al fine di evitare una duplice registrazione dei medesimi eventi contabili e di garantire una efficace armonizzazione delle regole contabili regionali.

Per quanto concerne l'ambito applicativo del provvedimento infatti, la scelta di non modificare con il presente decreto correttivo il Titolo II del D.Lgs. 118/2011 (riguardante il settore sanitario) pone il problema della coesistenza di diverse normative per la parte di bilancio regionale che riguarda il finanziamento e la spesa del servizio sanitario disciplinata appunto dal Titolo II del citato D.Lgs. 118/2011 il che potrebbe comportare problemi di sovrapposizione tra regole contabili. In particolare, il Titolo II induce a trattare la parte sanitaria del bilancio regionale (Gestione Sanitaria Accentrata) come una entità terza e non come un semplice centro di responsabilità e di rilevazione contabile della Regione atto a registrare le scritture economico-patrimoniali indispensabili per la redazione del bilancio di esercizio.

### ***Articolo 2 del D.Lgs. 118 del 2011 (Adozione di sistemi contabili omogenei)***

L'articolo 2 del decreto legislativo n. 118 del 2011 non viene modificato relativamente al comma 1 (adozione da parte delle Regioni e degli enti locali della contabilità finanziaria affiancata, a fini conoscitivi, dalla contabilità economico-patrimoniale), comma 2 (affiancamento della contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria per gli enti strumentali) e comma 3 (adozione da parte delle aziende speciali ed istituzioni dello stesso sistema contabile delle amministrazioni di appartenenza).

Il comma 4 dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevedeva l'estensione graduale, previa sperimentazione, della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, viene soppresso.

**La relazione illustrativa** si limita a evidenziare che l'articolo 1 del decreto in esame provvede ad adeguare il titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011 ai risultati della sperimentazione, senza entrare nel dettaglio delle modifiche ai singoli articoli.

**Al riguardo**, non si ha nulla da osservare.

***Articolo 3 del D.Lgs. 118 del 2011  
(Principi contabili generali e applicati)***

Il comma 1 del decreto legislativo n. 118 del 2011 viene modificato innanzitutto con riguardo al perimetro degli enti a cui si applicano i principi contabili, sia generali che applicati, perimetro che nella versione novellata include anche le istituzioni degli enti locali di cui all'articolo 114 del decreto legislativo n. 267 del 2000 (Aziende speciali ed istituzioni) e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche. Il comma 1 novellato, inoltre, definisce i principi contabili applicati, indicando l'allegato in cui sono descritti:

- a) della programmazione (allegato n. 4/1);
- b) della contabilità (allegato n. 4/2);
- c) della contabilità economico-patrimoniale (allegato n. 4/3);
- d) del bilancio consolidato (allegato n. 4/4);

L'articolo in esame non viene modificato in relazione al comma 2 (dichiarazione di rispondenza dei principi applicati alle finalità di consolidamento, trasparenza e omogeneità dei conti pubblici perseguite dall'Unione europea) e il comma 3 (conformazione della gestione degli enti strumentali delle Regioni e degli enti locali che adottano la contabilità economico-patrimoniale ai principi contabili generali e ai principi del codice civile).

All'articolo 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011 vengono quindi aggiunti i seguenti commi da 4 a 17.

Il comma 4 dispone che, 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. Le Regioni escludono dal riaccertamento ordinario dei residui quelli derivanti dall'ambito sanitario cui si applica il titolo II e, fino al 31 dicembre 2015, i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. 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.

Il fondo pluriennale vincolato è definito nel comma 5 del novellato articolo 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale dispone che gli enti di cui al comma 1, a decorrere dall'anno 2015, iscrivano negli schemi di bilancio di cui all'articolo 11, comma 1, lettere a) e b), il fondo per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti, di seguito denominato fondo pluriennale vincolato, costituito:

- a) in entrata, da due voci riguardanti la parte corrente e il conto capitale del fondo, per un importo corrispondente alla sommatoria degli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati sia all'esercizio considerato sia agli esercizi successivi, finanziati da risorse accertate negli esercizi precedenti, determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della programmazione, di cui all'allegato 4/1;

- b) nella spesa, da una voce denominata "fondo pluriennale vincolato", per ciascuna unità di voto riguardante spese a carattere pluriennale e distintamente per ciascun titolo di spesa. Il fondo è determinato per un importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno considerato nel bilancio, con imputazione agli esercizi successivi e alle spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello considerato. La copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese impegnate negli esercizi precedenti è costituita dal fondo pluriennale iscritto in entrata, mentre la copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio di riferimento con imputazione agli esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio di riferimento. Agli stanziamenti di spesa ri-guardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del pro-gramma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.

Nel corso dell'esercizio, sulla base dei risultati del rendiconto, è determinato l'importo definitivo degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e degli impegni assunti negli esercizi precedenti di cui il fondo pluriennale vincolato costituisce la copertura.

Il comma 6 attribuisce al Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'interno il compito di aggiornare con decreto i principi contabili applicati di cui al comma 1, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'articolo 3-*bis*.

Il comma 7 dispone che, al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, escluse quelle che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014, provvedano, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente:

- a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle Regioni derivanti dall'ambito sanitario cui si applica il titolo II, quelli relativi alla politica regionale unitaria – cooperazione territoriale, e i residui passivi finanziati da debito auto-rizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2;
- b) nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a);
- c) nella variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017 autorizzatorio e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui di cui alla lettera a). In particolare gli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi 2015, 2016 e 2017 sono adeguati per consentire la reimputazione dei residui cancellati e l'aggiornamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato;
- d) nella reimputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione della lettera a), a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. La copertura finanziaria delle spese reimpegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico di cui al comma 13;
- e) nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale

vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).

Il comma 8 precisa che l'operazione di riaccertamento di cui al comma 7 è oggetto di un unico atto deliberativo e che al termine del riaccertamento straordinario dei residui non devono essere conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e esigibili. La delibera di giunta di cui al comma 7 è tempestivamente trasmessa al Consiglio. In caso di mancata deliberazione del riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, agli enti locali si applica la procedura prevista dall'articolo 141, comma 2, del decreto legislativo n. 267 del 2000 (nomina di un commissario sostitutivo da parte dell'organo regionale di controllo).

Il comma 9 prevede che il riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7 avvenga anche in caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria del bilancio.

Il comma 10 sospende l'applicazione al bilancio di previsione 2015 della quota libera del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 in attesa del riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7, ad esclusione degli enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 74.

Il comma 11 dispone che il principio generale n. 16 della competenza finanziaria di cui all'allegato n. 1 sia applicato con riferimento a tutte le operazioni gestionali registrate nelle scritture finanziarie di esercizio, che nel 2015, sono rappresentate anche negli schemi di bilancio di cui all'articolo 11, comma 12.

Il comma 12 stabilisce che l'adozione dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale e il conseguente affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria previsto dall'articolo 2, commi 1 e 2, unitamente all'adozione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4, possa essere rinviata all'anno 2016, con l'esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 78.

Il comma 13 prevede che l'eventuale differenza tra i residui passivi reimputati ad un esercizio e la somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio derivante dal riaccertamento straordinario di cui al comma 7 possa essere finanziata con le risorse dell'esercizio, ovvero costituendo un disavanzo tecnico da coprirsi nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico.

Il comma 14 si occupa del caso opposto rispetto a quello del comma precedente, prevedendo che nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui attivi reimputati ad un esercizio siano di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui passivi reimputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni reimputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del fondo pluriennale vincolato di entrata e dei residui attivi. Nel bilancio di previsione dell'esercizio in cui si verifica tale differenza è effettuato un accantonamento di pari importo agli stanziamenti di spesa del fondo pluriennale vincolato.

Il comma 15 attribuisce al Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno l'obbligo di definire le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'attuazione del comma 7, prevedendo incentivi, anche attraverso la disciplina del patto di stabilità interno e dei limiti di spesa del personale, per gli enti che, alla data del 31 dicembre 2017, non presentano quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui. Per le Regioni non rilevano i disavanzi derivanti dal debito autorizzato non contratto. Attraverso i rendiconti delle Regioni e i certificati di conto consuntivo relativi al 31 dicembre 2014 di cui all'articolo 161 del decreto legislativo 267 del 2000 sono acquisite informazioni riguardanti il riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 7.

Il comma 16 dispone che nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 debba essere ripianato per una quota pari almeno al 15 per cento l'anno nei primi tre anni a decorrere dal 2015.

L'utilizzo dei proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in conto capitale ai fini del rientro è consentito solo nel caso in cui l'ente opti per l'applicazione al 25 per cento della percentuale di cui al primo periodo.

Il comma 17 prevede la possibilità che il decreto di cui al comma 15 estenda gli incentivi anche agli enti che hanno partecipato alla sperimentazione prevista dall'articolo 78 se, alla data del 31 dicembre 2015, non presentano quote di disavanzo risalenti all'esercizio 2012. La copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'articolo 14, commi 2 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 dicembre 2011, può essere effettuata fino all'esercizio 2017.

**La relazione illustrativa** si limita a evidenziare che l'articolo 1 del decreto in esame provvede ad adeguare il titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011 ai risultati della sperimentazione, senza entrare nel dettaglio delle modifiche ai singoli articoli.

**Al riguardo**, va rilevato che l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui disposta dal comma 7 del novellato articolo 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011, come segnalato anche dalla Corte dei Conti, potrebbe far emergere crediti inesigibili in misura eccedente rispetto al "fondo crediti di dubbia esigibilità" da costituire in base alle modalità definite dall'articolo 46<sup>1</sup> del medesimo decreto legislativo. Deriverebbe da ciò un disavanzo reale – di natura diversa rispetto al disavanzo tecnico prefigurato dal comma 13 aggiunto all'articolo 3 in esame – che potrebbe richiedere un intervento di risanamento finanziario.

### ***Articolo 3-bis del D.Lgs. 118 del 2011 (Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali)***

La norma introduce al decreto legislativo n. 118 del 2011 l'articolo 3-bis relativo all'istituzione presso il MEF della Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali. Viene previsto che dall'istituzione della Commissione non discendano nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Compito della Commissione è promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti finanziati con le risorse destinate al SSN, nonché aggiornare gli allegati al titolo I del decreto legislativo n. 118 del 2011 relativo ai principi contabili generali e applicati per le Regioni, le province autonome e gli enti locali. L'attività della Commissione sarà dettata dal processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e dalle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché dal miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nazionali. Inoltre la Commissione agisce in raccordo con l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'articolo 154 del decreto legislativo n. 267 del 2000.

Con decreto del MEF sono disciplinate le modalità di organizzazione e di funzionamento della Commissione ed eventualmente possono essere attribuite ulteriori funzioni nell'ambito delle finalità generali cui la stessa è chiamata a perseguire.

---

<sup>1</sup> Cfr. Corte dei Conti, Sezione delle autonomie, Audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 29 maggio 2014, [http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/documenti/controllo/sez\\_autonomie/2014/audizione\\_29\\_maggio\\_2014.pdf](http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/documenti/controllo/sez_autonomie/2014/audizione_29_maggio_2014.pdf).

Per il suo funzionamento la Commissione si avvale delle strutture e dell'organizzazione del MEF – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato. In favore dei suoi componenti non è prevista la corresponsione di alcun compenso, indennità o rimborso spese.

**La relazione illustrativa** riferisce che la norma istituisce, presso il Ministero dell'economia e delle finanze, la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali e dei loro organismi ed enti strumentali con il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio e di aggiornare gli allegati al titolo primo del presente decreto.

La Commissione che si avvale delle strutture e dell'organizzazione del Dipartimento della RGS agisce in reciproco raccordo con l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. Con decreto del MEF sono disciplinate le modalità di organizzazione e di funzionamento.

**Al riguardo**, posto che per i componenti della Commissione non è prevista la corresponsione di alcun compenso, indennità o rimborso spese e atteso che la norma prevede una apposita clausola di invarianza finanziaria, andrebbero forniti maggiori elementi di dettaglio relativamente all'assenza di oneri per il funzionamento della Commissione e per l'eventuale assegnazione di ulteriori funzioni. Sul punto andrebbe pertanto assicurato che alle predette attività della Commissione e al suo funzionamento si possa farvi fronte con le ordinarie dotazioni previste a legislazione vigente del Dipartimento della RGS.

#### ***Articolo 4 del D.Lgs. 118 del 2011 (Piano dei conti integrato)***

La disposizione apporta alcune modifiche all'articolo 4 del decreto legislativo n. 118 del 2011, relativo al piano dei conti integrato. In particolare si estende non solo alle Regioni e agli enti locali, ma anche ai loro enti strumentali, alle istituzioni degli enti locali e agli altri organismi strumentali delle Regioni e degli enti locali, l'adozione del piano integrato dei conti previsto all'allegato 6 del presente decreto. Tale allegato ripartisce il piano integrato dei conti in tre sezioni rispettivamente riferite all'aspetto finanziario, economico e patrimoniale dell'ente. Inoltre il citato piano integrato dei conti deve essere raccordato con quanto previsto dall'articolo 4, comma 3, lett. a) del decreto legislativo n. 91 del 2011, sempre in materia di piano dei conti integrato, che prevede la definizione, mediante regolamento, delle voci del piano dei conti ed il contenuto di ciascuna voce.

Si prevede che, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, il livello minimo di articolazione del piano dei conti sia costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito dal quinto livello.

Si dispone che le Regioni e gli enti locali, i loro enti strumentali, le istituzioni degli enti locali e gli altri organismi strumentali delle Regioni e degli enti locali trasmettano le previsioni di bilancio, aggregate secondo la struttura del quarto livello del piano dei conti, alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Analogamente i medesimi enti trasmettono le risultanze del consuntivo, aggregate secondo la struttura del piano dei conti, alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Si prevede la pubblicità a fini conoscitivi sul sito internet [www.arconet.rgs.tesoro.it](http://www.arconet.rgs.tesoro.it) del piano dei conti dedicato alle Regioni, agli enti regionali, alle province, ai comuni e agli enti locali, derivato dal piano dei conti degli enti territoriali così come previsto dal presente articolo.

Si stabilisce infine la modifica del piano integrato dei conti di cui all'allegato 6 in seguito ad aggiornamenti del piano dei conti integrato previsto dall'articolo 4, comma 3, lett. a) del decreto legislativo n. 91 del 2011. La modifica avviene con decreto del MEF su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali.

**Al riguardo**, si evidenzia che il piano dei conti integrato è costituito dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali degli enti. Il piano dei conti integrato è definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali e rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica.

Esso può essere quindi definito come l'elenco delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, basato su una struttura gerarchica a più livelli. Ciascuna voce indica la natura economica degli atti gestionali per la loro classificazione a livello elementare. Il piano dei conti è parte del sistema integrato di scritturazione contabile, definito quale sistema che consente la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante, in modo da assicurare l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale.

Si osserva, che dal dettato normativo non si evince il significato e il contenuto dei livelli della articolazione del piano dei conti.

Andrebbe quindi valutata l'opportunità della pubblicazione di un glossario atto a facilitare la corretta classificazione delle transazioni elementari e inserire possibilmente il significato dei livelli di articolazione del piano dei conti, esplicitando la natura economica e finanziaria delle transazioni riconducibili ad essi.

Con riferimento alle entrate, al primo livello corrispondono i titoli delle entrate (es. entrate tributarie) mentre al quarto livello dovrebbero corrispondere le categorie; relativamente alla parte spese, al primo livello corrispondono i titoli di spesa (es. spesa corrente) e al quarto livello dovrebbe corrispondere il capitolo mentre al quinto livello dovrebbe trovarsi l'articolo.

#### ***Articolo 5 del D.Lgs. 118 del 2011 (Definizione della transazione elementare)***

La disposizione apporta alcune modifiche all'articolo 5 del decreto legislativo n. 118 del 2011 in materia di transazione elementare. In particolare si stabilisce che le Regioni e gli enti locali, i loro enti strumentali, le istituzioni degli enti locali e gli altri organismi strumentali delle Regioni e degli enti locali organizzano il proprio sistema informativo-contabile in modo tale da non consentire l'accertamento, la riscossione o il versamento di entrate e l'impegno, la liquidazione, l'ordinazione e il pagamento di spese, in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione.

Si stabilisce inoltre che negli ordinativi di incasso e di pagamento la codifica della transazione elementare è inserita nei campi liberi a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere.

**Al riguardo** si definisce la transazione elementare come l'unità minima di rilevazione contabile nel sistema contabile degli enti territoriali.

La codifica delle unità elementari di bilancio rende omogenei i medesimi, ma impone la redazione di bilanci gestionali estremamente analitici, articolati su unità elementari di bilancio corrispondenti agli schemi della codificazione uniforme.

Ad ogni atto di gestione è associata una transazione elementare che deve essere codificata e tale da consentire di tracciare le operazioni contabili nonché da movimentare il piano dei conti integrato.

#### ***Articolo 6 del D.Lgs. 118 del 2011 (Struttura della codifica della transazione elementare)***

La disposizione apporta alcune modifiche all'articolo 6 del decreto legislativo n. 118 del 2011 relativo alla struttura della codifica della transazione elementare. In particolare, si stabilisce che la struttura della codifica della transazione elementare non è più definita con le modalità di cui all'articolo 36, comma 5 del decreto legislativo n. 118 del 2011 ma in base a quanto previsto dall'allegato 7 al presente schema di decreto.

Inoltre si specifica che la codifica della transazione elementare è aggiornata con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze-Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali con validità dall'esercizio successivo alla data di pubblicazione.

**Al riguardo**, si osserva che per effetto delle modifiche recate dalla norma, la definizione della struttura della codifica della transazione elementare non è più demandata a un successivo decreto legislativo ma ad un decreto ministeriale ed è effettuata in base a quanto previsto dall'allegato 7 al presente schema di decreto. L'allegato reca la definizione della struttura della codifica della transazione elementare, del codice identificativo delle transazioni riguardanti risorse dell'Unione europea e del codice identificativo dei capitoli del perimetro sanitario.

#### ***Articolo 7 del D.Lgs. 118 del 2011 (Modalità di codificazione delle transazioni elementari)***

La disposizione apporta alcune modifiche all'articolo 7 del decreto legislativo n. 118 del 2011 concernente le modalità di codificazione delle transazioni elementari. In particolare, si stabilisce che le Regioni e gli enti locali, i loro enti strumentali, le istituzioni degli enti locali e gli altri organismi strumentali delle Regioni e degli enti locali codificano le transazioni elementari uniformandosi alle istruzioni degli appositi glossari. A tal proposito è vietato:

- a) l'adozione del criterio della prevalenza, salvi i casi in cui è espressamente previsto;
- b) l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi;
- c) assumere impegni sui fondi di riserva e sugli altri accantonamenti stanziati in bilancio.

Inoltre, si dispone che i residui provenienti dagli esercizi precedenti all'entrata in vigore del presente decreto, che non sono stati oggetto del riaccertamento di cui all'articolo 3, comma 7

in sede di rendicontazione per il 2014, non imputabili ad una sola tipologia di entrata, o ad un solo programma di spesa, possono essere codificati adottando il criterio della prevalenza.

**Al riguardo**, si rileva che la presenza di appositi glossari risulta già sperimentata sia relativamente alla codifica economica adottata per il SIOPE che per la codifica COFOG. Il divieto del principio della prevalenza nell'adozione della codifica delle operazioni di gestione così come quello dell'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro, ovviamente con le dovute eccezioni, probabilmente si rende opportuno per ridurre al minimo eventuali disomogeneità e differenziazioni che potrebbero compromettere l'obiettivo dell'armonizzazione dei bilanci.

### ***Articolo 10 del D.Lgs. 118 del 2011 (Bilanci di previsione finanziari)***

La lettera *i*) dell'articolo 1 dello schema apporta modifiche all'articolo 10 del decreto legislativo n. 118/2011, laddove è fornita una definizione dei bilanci di previsione finanziari. In particolare, al comma 1, le parole: «annuale ed il bilancio di previsione finanziario pluriennale hanno carattere autorizzatorio» vengono sostituite, ivi prevedendosi che il documento debba essere almeno triennale, fermo restando il suo carattere autorizzatorio, e debba essere aggiornato annualmente in occasione della sua approvazione. È previsto inoltre che le previsioni di entrata e di spesa sono elaborate distintamente per ciascun esercizio, in coerenza con i documenti di programmazione dell'ente, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica su base incrementale.

**La relazione illustrativa** non si sofferma nello specifico sulla modifica in esame.

**Al riguardo**, rinviando in particolare alle valutazioni formulate a suo tempo<sup>2</sup> in relazione ai profili di ordine sistematico concernenti i principi e le metodologie contabili previste per la costruzione dei bilanci di previsione degli enti territoriali, si segnala che la modifica fissa un limite minimo alla pluriennialità documento ("almeno" triennale), confermando la natura giuridico "autorizzatoria" delle statuizioni di entrata e spesa ivi iscritte a titolo di previsione, in una logica di programmazione degli interventi. Al tempo stesso, provvede inoltre a specificare che le previsioni di bilancio debbano aderire al principio di "annualità" nell'orizzonte pluriennale considerato, sottolineando che tale definizione debba essere coerente con le linee di indirizzo contenute negli atti di programmazione adottati dalle amministrazioni.

Nella sostanza, si tratta di modifiche che rendono più puntuale il contenuto contabile e programmatorio del bilancio, imponendo espressamente che la sua elaborazione sia predisposta, fermo restando l'orizzonte pluriennale (*ex* comma 2), nell'osservanza dei vincoli ivi espressamente individuati che condizionano il quadro delle previsioni, in relazione alla annualità delle

---

<sup>2</sup> Servizio Bilancio, ED n. 46 della XVI legislatura, pagina 27 e seguenti.

autorizzazioni e al collegamento con gli atti di programmazione, in termini analoghi a quanto, peraltro, già stabilito per il bilancio dello Stato dalla legge n. 196/2009. D'altro canto, un elemento di sensibile innovazione è, invece, quello rinvenibile nell'esplicitazione del divieto di definizione dei valori previsionali della spesa contenuti nel bilancio di previsione sulla base di un criterio meramente incrementale della medesima.

Va sottolineato che la scelta adottata dal legislatore, posto che gli interventi sulla *spending review* susseguirsi negli ultimi anni hanno coinvolto in misura significativa anche gli enti decentrati, nella realizzazione degli obiettivi di risparmio sulla spesa, appare chiaramente funzionale alla promozione di una sempre maggiore consapevolezza delle scelte e delle politiche pubbliche perseguite, in considerazione della gamma di risorse che si prevede saranno effettivamente che disponibili per gli anni in previsione.

In proposito, appare evidente che l'espressa previsione di un divieto di formulazione delle previsioni di stanziamento che operi adottando un metodo meramente incrementale è destinato a imporre sempre più agli enti territoriali la necessità di pianificare i fabbisogni di spesa rispetto alle effettive e concrete possibilità finanziarie, imponendosi giocoforza la determinazione *ex ante* anche di precise scelte allocative rispetto alla propria attività, previa valutazione dell'opportunità di destinare quote crescenti di risorse al finanziamento degli "interventi" di spesa o alternativamente alle spese di funzionamento dell'ente.

Sul punto va pertanto sottolineato che il divieto di adozione di un metodo storico incrementale nella formulazione delle previsioni di spesa, non potrà che interessare anche il tema della selezione delle scelte "politiche" di settore, fermo restando che, relativamente alle componenti di spesa la cui definizione risulti funzionalmente dipendente dalla evoluzione di parametri e grandezze normativamente determinati, la costruzione delle medesime debba chiaramente uniformarsi al criterio della sola "legislazione" vigente.

Ad ogni modo, ma sul punto si avrà modo di ritornare in seguito, le scelte allocative, così come la determinazione delle previsioni di stanziamento attraverso la mera applicazione di parametri normativamente determinati all'aggiornamento dei fabbisogni di spesa, dovrà misurarsi con l'applicazione del nuovo principio finanziario dell'"equilibrio" del bilancio, in sostituzione del mero "pareggio" contabile che è oggi previsto.

I commi 2, 3 e 4 dell'articolo 10 del decreto legislativo n. 118/2011 vengono inoltre sostituiti, ivi prevedendosi che a seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio, la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio e al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti del bilancio di previsione, compresi quelli relativi agli esercizi successivi al primo. Con riferimento a tali ultimi stanziamenti, non possono essere assunte obbligazioni giuridiche (comma 2). Il nuovo comma 3 prevede poi che gli impegni di spesa siano assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che diano luogo ad

impegni di spesa corrente: a) sugli esercizi successivi a quello in corso considerati nel bilancio di previsione, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio; b) sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, imputate anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione, delle spese correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.

Il nuovo comma 4 prevede che alle variazioni al bilancio di previsione, disposte nel rispetto di quanto previsto dai rispettivi ordinamenti finanziari, sono allegati i prospetti di cui all'allegato n. 8 (*Allegato delibera di variazione del bilancio riportante i dati d'interesse del Tesoriere*).

Il comma 4-bis prevede quindi che il conto del tesoriere sia predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 17.

**La relazione illustrativa** non si sofferma sulle modifiche in esame.

**Al riguardo**, la nuova formulazione del comma 2 propone a ragione della confermata valenza "pluriennale" delle previsioni di spesa iscritte nel bilancio di previsione la possibilità che la Giunta dell'ente territoriale, in seguito al verificarsi di eventi verificatisi successivamente all'approvazione del documento, proceda con apposito atto deliberativo, alla limitazione della natura autorizzatoria per taluni stanziamenti di spesa, per cui non possano assumersi nuovi impegni di spesa. Ciò detto in presenza di ragioni che mettano a "rischio" il mantenimento dell'"equilibrio" di bilancio.

Sul punto, va sottolineato che trattasi della possibilità dell'attivazione del "congelamento" dei flussi di spesa a "garanzia" della tenuta degli equilibri di bilancio, quale strumento utile ad assicurare che l'organo responsabile delle politiche di bilancio (l'esecutivo dell'ente) possa procedere al contenimento dei flussi, in corso di gestione, al fini del mantenimento degli equilibri di bilancio. La norma stabilisce espressamente che l'effetto di tale congelamento debba essere quello di impedire, a valere degli stanziamenti coinvolti, la formazione di "obbligazioni giuridiche", ragion per cui andrebbe sin d'ora chiarito se l'attivazione di tale dispositivo interessi le sole risorse non già formalmente impegnate o per cui sia in corso di perfezionamento una obbligazione giuridica, ovvero interessi anche queste ultime.

In proposito, sembrerebbe quindi opportuno un supplemento di chiarificazioni da parte del Governo in merito alla portata della possibilità di "congelamento" degli impegni, anche in relazione agli esercizi successivi a quello in gestione, atteso che la pluriennalità delle previsioni di spesa – e la stessa natura a "scorrimento" delle previsioni di bilancio – sembrerebbero confermare la dinamicità nella determinazione degli equilibri finanziari, che verrebbero progressivamente aggiornati, per ciascuna annualità, sia in sede di decisione annuale che di assestamento.

In merito al comma 3 – radicalmente innovato rispetto al testo vigente – va rilevato che ivi si stabiliscono i criteri di definizione ed i principi a cui devono riferirsi gli impegni di spesa, per cui la norma prevede che l'impegnabilità degli stanziamenti possa riferirsi al solo esercizio in cui le obbligazioni passive siano concretamente esigibili, restando preclusa la possibilità di assunzione di impegni di parte corrente, in riferimento ad esercizi successivi a quello in gestione (lettera *a*)), ad eccezione dei casi ivi indicati, nonché a carico degli esercizi successivi a quelli contemplati nelle annualità iscritte nel bilancio di previsione (lettera *b*)). Sul punto, va rilevato che la citata lettera *a*), escludendo dal divieto i casi in cui l'assunzione di impegni a valere di annualità, successive a quella in gestione, si rapporti all'esigenza di assicurare funzioni "fondamentali" non fornisce però una puntuale definizione dell'ambito contenutistico delle citate funzioni: limitandosi a condizionare tali eccezioni al divieto di impegno per gli esercizi successivi, fermo restando l'obbligo di verificare comunque il "mantenimento" degli equilibri di bilancio.

Il comma 4 si limita a prevedere che gli atti determinanti le variazioni al bilancio intervenute in corso d'anno, debbano essere allegati ai prospetti e alle documentazioni trasmesse al tesoriere.

### ***Articolo 11 del D.Lgs. 118 del 2011 (Schemi di bilancio)***

La lettera *l*) sostituisce l'articolo 11 (*Schemi di bilancio*) del decreto legislativo n. 118/2011, ivi prevedendosi, al comma 1, che le amministrazioni territoriali e loro enti strumentali siano tenute alla adozione dei seguenti comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati: *a*) allegato n. 9, concernente lo schema del bilancio di previsione finanziario, costituito dalle previsioni delle entrate e delle spese, di competenza e di cassa del primo esercizio, dalle previsioni delle entrate e delle spese di competenza degli esercizi successivi, dai relativi riepiloghi, e dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri; *b*) allegato n. 10, concernente lo schema del rendiconto della gestione, che comprende il conto del bilancio, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, lo stato patrimoniale e il conto economico; *c*) allegato n. 11 concernente lo schema del bilancio consolidato disciplinato dall'articolo 11-ter.

Il comma 2 prevede che le amministrazioni pubbliche redigano un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito *internet*, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini.

Il nuovo comma 3 stabilisce che al bilancio di previsione finanziario di cui al comma 1, lettera *a*), siano allegati, oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili: *a*) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione; *b*) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione; *c*) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione; *d*) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento; *e*) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione; *f*) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle

funzioni delegate dalle Regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione; *g*) la nota integrativa redatta secondo le modalità previste dal comma 5; *h*) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Il comma 4 prevede che al rendiconto della gestione debbano essere allegati oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili: *a*) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione; *b*) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato; *c*) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità; *d*) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie; *e*) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati; *f*) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi; *g*) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi; *h*) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione; *i*) per le sole Regioni, il prospetto dimostrativo della ripartizione per missioni e programmi della politica regionale unitaria e cooperazione territoriale, a partire dal periodo di programmazione 2014 -2020; *j*) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali; *k*) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle Regioni; *l*) il prospetto dei dati SIOPE; *m*) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo; *n*) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione; *o*) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6; *p*) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Il comma 5 novellato prevede che nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione siano indicati: *a*) i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo; *b*) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto 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; *c*) l'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente; *d*) l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili; *e*) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi; *f*) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti; *g*) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata; *h*) l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'articolo 172, comma 1, lettera *a*) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267; *i*) l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale; *j*) altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.

Il comma 6 novellato prevede che 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: *a*) i criteri di valutazione utilizzati; *b*) le principali voci del conto del bilancio; *c*) 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; *d*) 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; e) 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 o); f) 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; g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione; h) 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; i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale; j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie; k) 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) 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'articolo 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350; m) 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; n) gli elementi richiesti dall'articolo 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili; o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

Il comma 7 stabilisce che al documento tecnico di accompagnamento delle Regioni di cui all'articolo 39, comma 10, e al piano esecutivo di gestione degli enti locali di cui all'articolo 169 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, sono allegati: a) il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, distinguendo le entrate ricorrenti e non ricorrenti, secondo lo schema di cui all'allegato 12/1; b) il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, distinguendo le spese ricorrenti e non ricorrenti, secondo lo schema di cui all'allegato 12/2.

Il comma 8 stabilisce che le amministrazioni di cui al comma 1 articolate in organismi strumentali come definiti dall'articolo 1, comma 2, approvano, contestualmente al rendiconto della gestione di cui al comma 1, lettera b), anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali. Il rendiconto consolidato delle Regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.

Il comma 9 prevede che il rendiconto consolidato di cui al comma 8, predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b), è costituito dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al rendiconto consolidato sono allegati i prospetti di cui al comma 4, lettere da a) a g). Al fine di consentire l'elaborazione del rendiconto consolidato l'ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali.

Il comma 10 stabilisce che per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, la predisposizione degli allegati di cui al comma 3, lettere e) ed f), e di cui al comma 4, lettere d), e), h), j) e k), è facoltativa.

Il comma 11 afferma che gli schemi di bilancio di cui al presente articolo sono modificati ed integrati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno-Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti

territoriali. A decorrere dal 2016, gli allegati riguardanti gli equilibri sono integrati in attuazione dell'articolo 9, della legge 24 dicembre 2012, n. 243.

Il comma 12 prevede che nel 2015 gli enti di cui al comma 1 adottano gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, che conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, ai quali affiancano quelli previsti dal comma 1, cui è attribuita funzione conoscitiva. Il bilancio pluriennale 2015-2017 adottato secondo lo schema vigente nel 2014 svolge funzione autorizzatoria. Nel 2015, come prima voce dell'entrata degli schemi di bilancio autorizzatori annuali e pluriennali è inserito il fondo pluriennale vincolato come definito dall'articolo 3, comma 4, mentre in spesa il fondo pluriennale è incluso nei singoli stanziamenti del bilancio annuale e pluriennale.

Il comma 13 prevede che il bilancio di previsione e il rendiconto relativi all'esercizio 2015 predisposti secondo gli schemi di cui agli allegati 9 e 10 sono allegati ai corrispondenti documenti contabili aventi natura autorizzatoria. Il rendiconto relativo all'esercizio 2015 predisposto secondo lo schema di cui all'allegato 10 degli enti che si sono avvalsi della facoltà di cui all'articolo 3, comma 12, non comprende il conto economico e lo stato patrimoniale. Al primo rendiconto di affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria previsto dall'articolo 2, commi 1 e 2, è allegato anche lo stato patrimoniale iniziale.

Il comma 14 stabilisce che a decorrere dal 2016 gli enti di cui all'articolo 2 adottano gli schemi di bilancio previsti dal comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

Il comma 15 prevede che a decorrere dal 2015 gli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 78 adottano solo gli schemi di bilancio di cui al comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

Il comma 16 afferma che in caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2015, gli enti di cui al comma 1 applicano la relativa disciplina vigente nel 2014, ad esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 78, per i quali trova applicazione la disciplina dell'esercizio provvisorio prevista dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2.

Il comma 17 prevede che in caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2016 gli enti di cui al comma 1 gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nel bilancio pluriennale autorizzatorio 2015 -2017 per l'annualità 2016, riclassificati secondo lo schema di cui all'allegato 9.

**La relazione illustrativa** ribadisce che la norma dispone, per tutte le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, l'adozione di comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati secondo gli schemi di cui agli allegati n. 9, n. 10 e n. 11.

In particolare, si sofferma sulle singole norme del dispositivo riferendo che:

- al comma 3 e al comma 4 sono elencati rispettivamente gli allegati al bilancio di previsione e gli allegati al rendiconto della gestione.
- al comma 5 indica il contenuto della nota integrativa allegata al bilancio e il comma 6 elenca, in particolare, il contenuto che deve essere illustrato nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto.
- al comma 7 indica i prospetti che devono essere allegati al documento tecnico di accompagnamento delle regioni e al piano esecutivo di gestione degli enti locali.
- al comma 8 prevede, per le amministrazioni di cui al comma 1 di approvare contestualmente al rendiconto della gestione anche il rendiconto consolidato, secondo lo schema e con gli allegati previsti dal successivo comma 9, con i propri organismi strumentali,

comprensivo per le Regioni anche dei risultati della gestione del consiglio regionale.

- al comma 10 prevede la facoltà per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti di non predisporre gli allegati di cui al comma 3 lettere *e)* ed *f)* e al comma 4 lettere *d)*, *e)*, *h)*, *j)* e *k)*.
- al comma 11 prevede la possibilità di modificare ed integrare gli schemi di bilancio e a decorrere dal 2016 di integrare gli allegati riguardanti gli equilibri, in attuazione dell'articolo 9, della legge 24 dicembre 2012, n. 213.
- al comma 12 prevede nel 2015 l'adozione degli schemi di bilancio e di rendiconto previgenti, con effetti giuridici anche riguardo alla funzione autorizzatoria ai quali sono affiancati quelli previsti dal comma 1 cui è attribuita la funzione conoscitiva. Anche il bilancio pluriennale 2015-2017 è adottato secondo lo schema vigente nel 2014 e svolge funzione autorizzatoria. Nel 2015, come prima voce dell'entrata è inserito il fondo pluriennale vincolato, e in spesa tale fondo è incluso nei singoli stanziamenti sia del bilancio annuale che pluriennale.
- al comma 13 precisa che sia il bilancio di previsione che il rendiconto 2015, predisposti secondo gli schemi allegati n. 9 e n. 10 sono allegati ai documenti contabili aventi natura autorizzatoria.
- al comma 14 specifica che dal 2016 gli enti adottano gli schemi di bilancio previsti dal comma 1 con valore a tutti gli effetti giuridici anche con funzione autorizzatoria.
- al comma 15, a decorrere dal 2015, per gli enti in sperimentazione nel 2014, prevede l'adozione degli schemi di cui all'art. 1 con valore a tutti gli effetti giuridici anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.
- al comma 16, in caso di esercizio o gestione provvisoria nel 2015 prevede l'applicazione per gli enti di cui al comma 1 della disciplina previgente con l'esclusione degli enti in sperimentazione nel 2014 ai quali si applica la disciplina prevista in tali casi dal principio applicato della contabilità finanziaria.
- al comma 17, nel caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2016 prevede, per gli enti di cui al comma 1 la gestione degli stanziamenti di spesa previsti nel bilancio pluriennale autorizzatorio 2015-2017 per il 2016 riclassificati secondo lo schema di cui all'allegato n. 9.

**Al riguardo**, riprendendo il contenuto metodologico di riflessioni già formulate a suo tempo<sup>3</sup>, si osserva in sintesi che il dispositivo in esame provvede alla definizione dei comuni schemi di bilancio e degli allegati e annessi ai medesimi documenti, cui dovranno uniformarsi dal 2016 tutti gli enti territoriali, per cui è possibile ipotizzare, sin d'ora, effetti che potranno derivarne sui fabbisogni organizzativi degli enti territoriali, atteso che la redazione di tali documenti impone anche la tenuta di registrazioni sistematiche integrate, di tipo

---

<sup>3</sup> ED n. 46 della XVI legislatura pagina 24 e seguenti

economico-patrimoniale in aggiunta a quelle di tipo finanziario. In tal senso, ivi trattandosi, nella sostanza, dell'individuazione, per tutte le amministrazioni territoriali e loro enti strumentali, di una rinnovata gamma degli schemi bilancio e della dettagliata previsione di specifici contenuti informativi aggiuntivi rispetto a quelli già previsti dalla legislazione vigente – da corrispondere anche negli allegati previsti ai documenti di bilanci, sia in sede di previsione che di rendiconto – sembrano infatti ben ipotizzabili effetti finanziari connessi alla necessità, da parte delle stesse amministrazioni coinvolte, di provvedere all'adeguamento delle loro strutture tecniche, organizzative e di personale, al fine di far fronte dal 2016.

In particolare, in merito alle innovazioni circa i contenuti informativi previsti per i documenti previsti dal comma 1, va innanzitutto segnalato che, in aggiunta ai tradizionali documenti "finanziari" previsti per l'elaborazione del bilancio di previsione e del rendiconto degli enti (Allegati 9 e 10, in corrispondenza alle lettere *a)* e *b)*), la nuova gamma prevede espressamente anche l'obbligo dell'adozione di uno schema di bilancio consolidato secondo le coordinate metodologiche fornite dall'articolo 11-*ter*.

Peraltro, occorre segnalare che le innovazioni apportate ai tradizionali contenuti redazionali dei documenti contabili, oltre che interessare i fondamentali documenti del bilancio di previsione (comma 3) e del rendiconto (comma 4), interessano anche i contenuti "informativi" propri dei documenti di accompagnamento (ad esempio, la nota integrativa al bilancio di previsione, di cui al comma 5) e più in generale di analisi degli andamenti (ad esempio, i contenuti previsti dal comma 6 per la relazione sulla gestione che accompagna il rendiconto), oltre che la previsione di particolari obblighi informativi connessi a talune tipologie di enti. Ad esempio, il documento di accompagnamento previsto *ad hoc* per le Regioni (comma 7) o per le amministrazioni che siano articolate in organismi strumentali (comma 8), per cui è stabilito espressamente che si debba procedere al consolidamento delle risultanze di consuntivo, in termini economico patrimoniale oltre che finanziari ed alla verifica dei relativi equilibri complessivi<sup>4</sup>.

Sul punto, è tra l'altro necessario sottolineare che criticità tecnico contabili si pongono nella migliore rappresentazione delle risultanze finanziarie complessive dei soggetti contemplati nel "perimetro" consolidamento, dal

---

<sup>4</sup> Sul punto, stando a quanto riferito al comma 9, si osserva che la "tecnica" contabile di consolidamento patrimoniale adottata dal legislatore sembrerebbe quella cd. "integrale" piuttosto che quella "per parti", ottenuta mediante la mera addizione delle risultanze contabili riportate dagli organismi controllati a quelle dell'ente, fatta salva l'eliminazione dei trasferimenti effettuati verso i primi da parte del medesimo. Detto meccanismo non appare del tutto idoneo a fornire una rappresentazione dell'andamento gestionale dei soggetti inseriti nel "perimetro" di consolidamento allorché si considerino anche soggetti ed organismi non interamente controllati dall'ente di riferimento. Inoltre, la difficoltà di procedere al consolidamento tra evidenze contabili aventi diverso grado di aggiornamento tra ente pubblico ed organismi controllati potrebbe condizionare anche l'effettiva plausibilità degli equilibri complessivi del "gruppo" amministrazione territoriale soggetti controllati.

momento che i sistemi di scritturazione contabile dei medesimi soggetti sono di volta in volta differenti, in relazione alla natura giudica dei medesimi e alla natura del rapporto con l'ente territoriale di riferimento che si riflette nella adozione di differenti sistemi di rilevazione.

In riferimento al comma 12, posto che ivi si stabilisce che, già dal 2015, gli enti territoriali dovranno adottare i nuovi schemi di bilancio e rendiconto, con la compilazione dei nuovi documenti economico – patrimoniali – sia pure, per tali ultimi documenti, con sole funzioni "conoscitive" – e che il bilancio triennale 2015/2017 andrà invece redatto con i criteri già in vigore con funzione autorizzatoria, andrebbe comunque chiarito se l'indicazione della prima voce di entrata del bilancio annuale 2015, indicante la dotazione del fondo pluriennale "vincolato" sia di per sé idonea ad assicurare piena trasparenza (e compensazione) circa l'evidenziazione della dimensione finanziaria delle voci di spesa "sospese" per effetto della reimputazione ai futuri esercizi del triennio.

Sul comma 14, appare indispensabile un supplemento di chiarificazioni in merito alla circostanza che un documento contabile avente natura di per sé "integrata" – finanziaria ed economico-patrimoniale – possa rivestire, sia pure solo dal 2016, anche valenza giuridico autorizzatoria, atteso che la valenza di *budget* a carattere economico-patrimoniale dovrebbe, a rigore, sempre misurarsi con l'effettiva sostenibilità delle previsioni di costo (e non di spesa) rispetto a quelle di ricavo (e non di entrata) ad esse sotteso secondo il principio della imputazione per competenza economica.

In altri termini, attribuendosi valore giuridico autorizzatorio anche a previsioni aventi natura "non finanziaria" quali quelle economico patrimoniali, occorrerebbe interrogarsi se ciò non porti anche il rischio di un'attenuazione del principio della formale copertura delle previsioni di "costo" (spesa) o un'amplificazione della gamma delle previsioni di costo/ricavo, per via delle componenti "non monetarie", che si traduca in una difficoltosa riconciliabilità dei dati con le previsioni di entrata/spesa del bilancio finanziario.

Sui commi 10 e 11, laddove le norme si limitano ad escludere dai nuovi contenuti redazionali del bilancio di previsione i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, e a stabilire che dal 2016 i documenti inerenti la "verifica" degli equilibri di bilancio, dovranno essere integrati solo dal 2016, non ci sono particolari osservazioni. Del pari, sul comma 13, posto che ivi ci si limita a stabilire, per il 2015, la mera allegazione dei documenti di bilancio economico patrimoniale a quelli "finanziari" aventi natura autorizzatoria, nulla da osservare. Circa i commi 15 e 16, posto che ivi si fa cenno ai termini di attivazione del nuovo modello contabile per il 2015, anche in riferimento agli enti che hanno già partecipato alla "sperimentazione", ivi prevedendosi per questi ultimi la specifica deroga al vincolo di applicazione delle regole già vigenti, in presenza di esercizio "provvisorio" per il 2015, non ci sono osservazioni.

**Articoli 11-bis (Bilancio consolidato), 11-ter (Enti strumentali), 11-quater (Società controllate) e 11-quinquies (Società partecipate) del D.Lgs. 118 del 2011**

La norma introduce al decreto legislativo n. 118 del 2011 gli articoli da 11-*bis* a 11-*quinquies* relativi alla disciplina del bilancio consolidato.

L'articolo 11-*bis* dispone che gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, ovvero le Regioni e gli enti locali, redigono il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4.

Il bilancio consolidato è costituito dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato, e dagli allegati formati dalla relazione sulla gestione consolidata che comprende la nota integrativa e dalla relazione del collegio dei revisori dei conti.

Si specifica che ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato si considera qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, a prescindere dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo, con l'esclusione degli enti ai quali si applicano i principi contabili generali e applicati per il settore sanitario di cui al titolo II del decreto legislativo n. 118 del 2011.

Gli enti in esame, tenuti alla redazione del bilancio consolidato, possono rinviare l'adozione del medesimo con riferimento all'esercizio 2016, salvo gli enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione.

L'articolo 11-*ter* reca la definizione di ente strumentale di una regione o di un ente locale. Si definisce ente strumentale controllato di una regione o di un ente locale l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;

b) il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;

c) la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;

d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;

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

Si definisce, invece, ente strumentale partecipato da una regione o da un ente locale l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni previste per il controllo.

Gli enti strumentali controllati o partecipati sono distinti nelle seguenti tipologie, corrispondenti alle missioni del bilancio:

a) servizi istituzionali, generali e di gestione;

b) istruzione e diritto allo studio;

c) ordine pubblico e sicurezza;

d) tutela e valorizzazione dei beni ed attività culturali;

e) politiche giovanili, sport e tempo libero;

f) turismo;

g) assetto del territorio ed edilizia abitativa;

h) sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente;

i) trasporti e diritto alla mobilità;

j) soccorso civile;

k) diritti sociali, politiche sociali e famiglia;

- l) tutela della salute;
- m) sviluppo economico e competitività;
- n) politiche per il lavoro e la formazione professionale;
- o) agricoltura, politiche agroalimentari e pesca;
- p) energia e diversificazione delle fonti energetiche;
- q) relazione con le altre autonomie territoriali e locali;
- r) relazioni internazionali.

L'articolo 11-*quater* reca la definizione di società controllata da una regione o da un ente locale. Si definisce tale la società nella quale la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

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

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

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

Infine si dispone che le società controllate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

L'articolo 11-*quinqües* definisce la società partecipata da una regione o da un ente locale quale quella nella quale la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

Anche per le società partecipate si specifica che le stesse sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

Con riferimento agli esercizi 2015-2017 per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società a totale partecipazione pubblica affidataria di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

**La relazione illustrativa** ribadisce quanto indicato nelle norme.

**Al riguardo**, si rileva che le disposizioni introducono, nell'ambito del principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato, specifiche modalità e criteri per la redazione del bilancio consolidato da parte delle Regioni e degli enti locali, stabilendo anche il perimetro del consolidamento. In particolare, l'articolo 11-*quinqües* estende il perimetro del consolidamento alle società partecipate e a quelle quotate, sia pure nei limiti della quota di partecipazione. Ad avviso della Corte dei conti<sup>5</sup>, in prospettiva, sarebbe auspicabile il superamento delle soglie del 20 per cento (società partecipate) e del 10 per cento (società quotate), per comprendere nell'area del consolidamento un maggior numero di organismi, anche in caso di società miste. Per la Corte tale auspicio si collega alla presenza, tra le società che hanno per soci gli enti territoriali, di un numero crescente di organismi pluripartecipati, ai quali sono affidati servizi pubblici pur in presenza di ridotte quote di possesso. Fenomeno, questo, che ha formato oggetto di approfondimenti, anche da parte della giurisprudenza comunitaria e costituzionale sotto il profilo della sussistenza del

---

<sup>5</sup> Audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, del 29 maggio 2014.

c.d. “controllo analogo congiunto” ai fini della legittimità degli affidamenti *in house providing*<sup>6</sup>. Infine, la Corte, afferma che pur in presenza di un mantenimento delle citate soglie del 20 e del 10 per cento, dovrebbe prevedersi che sono da consolidare anche le partecipazioni per quote inferiori, qualora si tratti di società a totale partecipazione pubblica.

Tuttavia, le osservazioni della Corte sembrano superate dal disposto dell'articolo 11-*quater* che include nell'ambito delle società controllate, pure soggette a consolidamento, le società con cui vi sono legami di contratto di servizio o di concessione stipulati per attività che costituiscono l'attività prevalente di tali società.

Inoltre, secondo l'allegato 4/4, recante il principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato, la definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale", anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di partecipazione. Ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica né la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società. Nel gruppo possono far parte anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese. In tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi. Sul punto, si ricorda che la Corte dei Conti<sup>7</sup>, ha condiviso la novità, rispetto alla disciplina civilistica (art. 2359 c.c.), secondo la quale sussiste "influenza dominante" anche solo in presenza di un contratto di servizio, il che si traduce nell'allargamento del perimetro delle società definibili "controllate" e, quindi, dell'obbligo del consolidamento.

L'allegato 4/4 prevede che il bilancio consolidato debba rappresentare 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 deve consentire di:

- sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali;
- attribuire alla amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare il proprio gruppo;

---

<sup>6</sup> Il fenomeno della frammentazione delle quote di partecipazione in misure apparentemente di scarso significato per il singolo ente, può essere distorsivo, se non si intercettano quelle situazioni che, per sommatoria, sono invece di notevole incidenza sulla finanza territoriale complessiva Cfr. C. conti, sez. contr. Veneto, 19 dicembre 2013, n. 459/2013/PRSP-INPR, con riferimento all'elevata esposizione debitoria di una società partecipata da 67 enti del bellunese, i quali partecipano al capitale sociale ciascuno nella misura di 1,49%.

<sup>7</sup> Audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, del 29 maggio 2014.

- ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie del gruppo, incluso il risultato economico.

Il bilancio consolidato è obbligatorio dal 2015, ad eccezione dei comuni con meno di 5.000 abitanti per i quali risulta obbligatorio dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017. Esso va approvato entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento (entro il 30 settembre per le Regioni).

Nell'allegato sono poi evidenziati le attività preliminari che devono essere poste in essere ai fini del consolidamento del bilancio del gruppo. Si tratta della predisposizione degli elenchi degli enti da considerare, soggetti ad approvazione della Giunta, il loro invio agli enti coinvolti dal consolidamento, insieme al complesso delle direttive necessarie per consentire la predisposizione del bilancio consolidato.

Seguono quindi una serie di indicazioni per l'elaborazione del documento contabile e, in particolare, l'attività diretta a rendere uniformi i bilanci da consolidare (rettifiche), l'eliminazione delle operazioni infragruppo (operazioni e saldi reciproci), l'identificazione delle quote di pertinenza di terzi e, infine, il consolidamento dei bilanci (i bilanci sono aggregati voce per voce).

Infine, l'allegato reca indicazioni circa il contenuto della nota integrativa al bilancio consolidato e rinvia ai principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), per quanto non specificatamente previsto nel presente documento.

### ***Articoli 12 (Omogeneità della classificazione delle spese) e 13 (Definizione del contenuto di missione e programma) del D.Lgs. 118 del 2011***

La lettera *n*) dell'articolo 1 dello schema modifica l'articolo 12, e 13, comma 1, del decreto legislativo n. 118/2011, laddove sono rispettivamente previste le specifiche omogeneità nella classificazione delle spese nell'ambito del nuovo modello contabile previsto per le Amministrazioni territoriali ed i criteri di definizione del contenuto di ciascuna missione e programma di spesa.

In buona sostanza, con la soppressione delle parole: «, commi 1 e 2,» ai commi richiamati si fa in modo che le nuove modalità di classificazione delle poste di bilancio si applichino, oltre che agli enti Regioni e agli enti locali, anche le "istituzioni" degli enti locali ai sensi dell'articolo 114 del T.U.E.L.

**La relazione illustrativa** non si sofferma nello specifico sulla modifica in esame.

**Al riguardo**, non ci sono osservazioni.

### ***Articolo 14 del D.Lgs. 118 del 2011 (Criteri per la specificazione e classificazione delle spese)***

La lettera *o*) dell'articolo 1 dello schema modifica e integra l'articolo 14 del decreto legislativo n. 118/2011, laddove sono indicati i criteri di per la specificazione e la classificazione delle spese nel nuovo sistema di rilevazione contabile degli enti territoriali e, in particolare:

1) ai commi 1 e 3, laddove è definito l'ambito applicativo del nuovo modello contabile, è ampliato il riferimento a tutti gli enti ricompresi all'articolo 2 del decreto, espungendo il riferimento limitativo ai soli enti territoriali previsti ai commi 1 e 2 e dunque ricomprendendo anche le istituzioni degli enti locali ex articolo 114 del T.U.E.L.;

4) al comma 3, laddove sono oggi previsti gli obblighi di allegazione al bilancio consuntivo di un documento che contenga una rappresentazione dei costi sostenuti, è soppresso il riferimento alla specifica evidenziazione dei costi sostenuti per la produzione dei servizi essenziali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera *m*) e lettera *p*), anche al fine di consentire una comparazione tra i costi e i fabbisogni effettivi e i costi e fabbisogni *standard*, ed è sostituito dal riferimento alle missioni di cui agli articoli 12 e 13, secondo lo schema previsto dall'articolo II, comma 4, lettera *h*);

2) la lettera *b*) del comma 1, è sostituita prevedendosi la ripartizione dei programmi in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. Viene stabilito che i capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4. È stabilito che il programma venga, inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-*ter*, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14 e che, nell'ambito dei macroaggregati, sia data separata evidenza delle eventuali quote di spesa non ricorrente;

3) la lettera *c*) del comma 1 ed il comma 2 sono abrogati;

5) dopo il comma 3 sono aggiunti i seguenti: «3-*bis*. Le Regioni, a seguito di motivate ed effettive difficoltà gestionali per la sola spesa di personale, possono utilizzare in maniera strumentale, per non più di due esercizi finanziari, il programma "Risorse umane", all'interno della missione "Servizi istituzionali, generali e di gestione". La disaggregazione delle spese di personale per le singole missioni e i programmi rappresentati a bilancio deve essere comunque esplicitata in apposito allegato alla legge di bilancio, aggiornata con la legge di assestamento e definitivamente contabilizzata con il rendiconto. 3-*ter*. L'elenco delle missioni, programmi, titoli e macroaggregati, indicato nell'allegato n. 14, è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno-Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. L'allegato 14 comprende il glossario delle missioni e dei programmi che individua anche le corrispondenze tra i programmi e la classificazione COFOG di secondo livello (Gruppi).»;

**La relazione illustrativa** non si sofferma nello specifico sulla modifica in esame.

**Al riguardo**, premesso che trattasi di modifiche per lo più di mero rilievo ordinamentale, le quali intervengono sulle norme di definizione dei criteri di classificazione delle poste di bilancio previste dal nuovo modello di armonizzazione contabile per gli enti territoriali stabilito all'articolo 14 del decreto legislativo n. 118/2011, e del relativo piano dei conti, appare non di meno necessario soffermarsi, in particolare, sulle modifiche riportate in particolare ai punti 2) e 5).

La prima modifica stabilisce, infatti, che la specifica disaggregazione dei programmi di spesa, prevedendo, analogamente ai criteri di classificazione del bilancio dello Stato, la disaggregazione in macroaggregati e capitoli (con l'eventuale aggiunto degli articoli) nell'ambito di questi ultimi e diretta riferibilità del programma di spesa alla classificazione COFOG di secondo livello (Gruppi). In proposito, si ritiene innanzitutto di evidenziare il particolare valore

dell'integrazione in esame che consente un raccordo "immediato" della voce di bilancio dell'ente, con le voci di bilancio dello Stato per interventi di spesa analoghi e, soprattutto, la possibilità di trasporre le unità elementari di bilancio, a livello di macroaggregato, in termini di classificazione COFGOG ai sensi del SEC95. Quindi, sul piano prettamente contabile, va rilevata la novità costituita dall'obbligo di evidenziare separatamente eventuali quote di spesa non ricorrente, dunque "straordinaria". Sul punto, andrebbero richiesti elementi di chiarificazione circa le motivazioni che hanno condotto all'inserimento di tale principio di classificazione per gli enti territoriali, posto che il medesimo non è invece ad oggi considerato nell'ambito della classificazione della spesa ai sensi della normativa di contabilità generale dello Stato<sup>8</sup>.

Quanto alla integrazione prevista al punto 5), occorre invece soffermarsi sulla possibilità ivi prevista, limitatamente alle Regioni e per non più di due esercizi, di un utilizzo "strumentale" del programma di spese "Risorse umane", di cui andrebbero meglio chiarite le finalità di spesa e, soprattutto, il rischio che la versatilità nell'utilizzo delle relative risorse possa determinare per le medesime Regioni un aggravio di spesa *medio tempore*, relativamente alle finalità proprie del programma richiamato.

**Articolo 15 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Criteri per la specificazione e la classificazione delle entrate)**

Con riferimento all'articolo in esame lo schema prefigura tre modifiche. La prima riguarda un'aggiunta alla lettera *b*) del comma 1, volta a specificare che, ai fini della gestione e della rendicontazione, le tipologie sono ripartite in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli secondo il rispettivo oggetto. Il secondo intervento abroga la lettera *c*) del comma 1, che definiva le categorie. La terza novella, riformulando il comma 2, prevede che nell'ambito delle categorie siano evidenziate le eventuali quote di entrate non ricorrenti; si specifica inoltre che l'elenco dei titoli, delle tipologie e delle categorie indicato nell'allegato n. 13 è aggiornato con decreto del MEF – Dipartimento RGS, di concerto con il Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri-Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali.

**La relazione illustrativa** non tratta le disposizioni in commento.

**Al riguardo**, si rileva che l'articolo in esame provvede a definire una classificazione delle entrate che ricalca in gran parte la classificazione prevista per le entrate dello Stato dal comma 1<sup>9</sup>, dell'articolo 25 della legge di contabilità (n. 196/2009); si osserva peraltro che l'evidenziazione di eventuali quote di

---

<sup>8</sup> Va ad ogni modo sottolineato che il citato principio di classificazione, un tempo adottato anche nella C.G.S. (prima della c.d. legge "Curti" n. 62/1964), non si conforma alla natura "economica" dell'intervento, se di parte corrente o in conto investimento, che attiene invece al riflesso economico-patrimoniale della spesa sostenuta rispetto ai principi previsti in tal senso dal Regolamento SEC95.

<sup>9</sup> Il comma 1 dell'articolo 25 dispone che le entrate dello Stato sono ripartite in: titoli; b) ricorrenti e non ricorrenti; c) tipologie; d) categorie; e) capitoli, eventualmente suddivisi in articoli secondo il rispettivo oggetto, ai fini della rendicontazione.

entrata non ricorrente è contemplata a livello delle categorie, mentre nella legge di contabilità la distinzione tra entrate ricorrenti e non ricorrenti costituisce un autonomo livello classificatorio nell'ambito dei titoli. Le disposizioni in commento richiamano infine le modalità di aggiornamento dell'elenco dei titoli, tipologie e categorie di entrata di Regioni ed enti locali, nella classificazione per codici e corrispondenti denominazioni rappresentati nell'allegato 13/1 e 13/2 al D.Lgs. n. 118 del 2011 al cui commento si fa rinvio.

**Articolo 16 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Flessibilità degli stanziamenti di bilancio)**

La lettera *q*) dell'articolo 1 dello schema modifica l'articolo 16 del decreto n. 118/2011, laddove sono indicate le norme in materia di flessibilità degli stanziamenti di bilancio, il testo è sostituito, ivi prevedendosi, al comma 1, che al fine di migliorare l'utilizzo delle risorse pubbliche, anche in termini di riqualificazione della spesa, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 possono effettuare, in sede di gestione, variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione. Il comma 2 prevede che resti in ogni caso precluso l'utilizzo delle entrate in conto capitale e derivanti dall'accensione di prestiti per il finanziamento delle spese correnti.

**La relazione illustrativa** non si sofferma nello specifico sulla modifica in esame.

**Al riguardo**, va innanzitutto segnalato che il nuovo testo dell'articolo 16, come novellato dalla norma in esame, provvede ad espungere dal testo la norma prevista dal comma 1, lettera *b*) del testo ora vigente, che consentirebbe l'adozione di provvedimenti di variazione tra le componenti degli stanziamenti di spesa previste all'interno dei programmi nel bilancio di previsione, sia pure solo limitatamente alle sole risorse "rimodulabili", secondo i canoni previsti dall'articolo 21 della legge di contabilità, ivi prevedendosi, invece, che le variazioni tra programmi di bilancio in corso d'anno possano essere effettuate limitatamente agli stanziamenti di spesa relativi al personale e per le sole occorrenze connesse al trasferimento di risorse umane tra settori dell'amministrazione.

La modifica appare, in tal senso, notevolmente modificativa del testo vigente, dal momento che in essa viene espressamente posto un vincolo di contenuto alle variazioni di bilancio tra programmi di spesa (per soli stanziamenti di spesa che interessino spese di personale) e comunque condizionatamente al rispetto del principio contabile "generale" del divieto di destinazione dei risorse classificate in conto capitale per il soddisfacimento di fabbisogni di parte corrente.

In tal senso, andrebbero in ogni caso richieste delucidazioni in merito alla piena sostenibilità per le Regioni della abrogazione della possibilità di provvedere a rimodulazioni degli stanziamenti tra programmi in corso d'anno,

con il solo vincolo della natura giuridicamente "rimodulabile" delle risorse delle risorse interessate, che sembrerebbe rispondere ad una evidenze esigenza di flessibilità.

**Articolo 17 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica)**

La lettera *r*) dell'articolo 1 modifica l'articolo 17 (*Tassonomia per gli enti in contabilità civilistica*) del decreto legislativo n. 118/2011, cui sono apportate le seguenti modificazioni:

1) al comma 1 le parole: «Le amministrazioni pubbliche» sono sostituite dalle seguenti: «Gli enti strumentali» e le parole: «comma 2» sono sostituite dalle seguenti: «comma 3»;

2) dopo il comma 1 è inserito il seguente:

«1-*bis*. Gli enti di cui al comma 1 sono tenuti alla redazione di un rendiconto finanziario in termini di cassa predisposto ai sensi dell'articolo 2428, comma 2, del codice civile.»;

3) al comma 2, le parole: «all'articolo 3, comma 2, individuati dall'ISTAT ai sensi dell'articolo 1, commi 2 e 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196» sono sostituite dalle seguenti: «al comma 1 che rientrano nella definizione di amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196,» e le parole: «dati contabili» sono sostituite dalle seguenti: «incassi e pagamenti»;

4) il comma 3 è sostituito dal seguente: « 3. Al fine di fornire informazioni in merito alla classificazione della propria spesa complessiva in missioni e programmi, come definiti dall'articolo 13 del presente decreto, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 2, elaborano un apposito prospetto, predisposto secondo le modalità di cui all'allegato n. 15, concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG di secondo livello secondo le corrispondenze individuate nel glossario delle missioni e dei programmi di cui all'allegato 14. Nel caso di corrispondenza non univoca tra programma e funzioni COFOG di secondo livello, vanno indicate le funzioni COFOG con l'indicazione delle percentuali di attribuzione della spesa del programma a ciascuna di esse.»;

5) al comma 4, le parole: «, definito secondo le modalità di cui all'articolo 36, comma 5,» sono soppresse;

6) dopo il comma 6 sono aggiunti i seguenti:

«6-*bis*. Al fine di consentire la rilevazione SIOPE, gli enti di cui al comma 1 si avvalgono di un servizio di cassa che prevede l'utilizzo di ordinativi di incasso e di pagamento.

6-*ter*. Gli enti di cui al comma 1, ancora non coinvolti nella rilevazione SIOPE, rinviando l'attuazione dei commi da 2 a 6 all'emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze concernente l'attuazione della rilevazione SIOPE per gli enti del proprio comparto.

6-*quater*. Il prospetto di cui all'allegato n. 15 è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze-Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei Ministri Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali.»;

**La relazione illustrativa** non si sofferma nello specifico sulla modifica in esame.

**Al riguardo**, il dispositivo prevede modifiche alle norme relativamente al sistema contabile e di bilancio tenuto dagli enti strumentali delle amministrazioni territoriali che sono ordinariamente in regime di contabilità civilistica, essenzialmente al fine di assicurarne la raccordabilità con le risultanze dei relativi documenti contabili con quelli relativi alle amministrazioni territoriali di riferimento. Amministrazioni territoriali che va da sé, con il provvedimento in

esame, si intende indirizzare verso un sistema di rilevazione "misto", finanziario ed economico-patrimoniale integrato.

Per i profili di interesse, appare anzitutto di particolare valore la modifica introdotta al comma 1, con l'aggiunta del comma 1-*bis*, laddove è previsto che gli enti strumentali siano d'ora innanzi tenuti, in aggiunta alle scritture per loro previste dal codice civile ed ai relativi obblighi di bilancio, anche alla redazione di un rendiconto finanziario, espressamente redatto in termini di sola "cassa" (punto 2) per cui viene stabilito che gli stessi siano tenuti alla riclassificazione dei propri dati di cassa omogeneizzandoli con quelli ritraibili per le PA secondo le codifiche del S.I.O.P.E..

L'inserimento del comma 6-*bis* all'articolo 17, stabilisce poi che gli organismi in questione siano d'ora in poi tenuti ad avvalersi di un servizio di cassa che preveda l'utilizzo degli ordinativi di incasso e pagamento proprio al fine di agevolare la rilevazione delle movimentazioni di entrata ed uscita mediante le codifiche S.I.O.P.E.

In linea generale, se il tema cruciale che fa da sfondo al provvedimento in esame è quello di apportare modifiche che consentano l'elaborazione di metodologie utili al raccordo di evidenze di contabilità finanziaria (quale è, essenzialmente, la contabilità pubblica, sia essa di competenza o "mista" competenza cassa) con quelle di contabilità economico patrimoniale, nello specifico caso in esame la questione è esattamente "contraria"<sup>10</sup>. In tal senso, se appaiono senz'altro condivisibili le modifiche in esame, evidentemente volte ad introdurre complementi operativi necessari ai fini di una "traduzione" dei dati contabili economico-patrimoniali riferibili agli enti strumentali in entrate/uscite, va altresì segnalato che con l'inserimento del comma 1-*bis* all'articolo 17, si stabilisce che l'obbligo di redazione del rendiconto finanziario previsto in capo ai suddetti enti debba però essere adempiuto "in termini di cassa": e, dunque, con esclusione di elaborazioni tendenti ad evidenziare la misura del capitale circolante (lordo e netto) proprie di un'ottica "aziendalistica" che non si presenta utile alle finalità in esame.

---

<sup>10</sup> In via di estrema sintesi, occorre in premessa sottolineare che gli obiettivi dei due sistemi di rilevazione (finanziario ed economico- patrimoniale) sono assai differenti, innanzitutto in ordine agli obiettivi e le finalità cui essi tendono in un'ottica contabile di consuntivo: l'uno, nella accezione "giuridica" mira a determinare, contabilmente, il risultato di saldo della gestione delle obbligazioni che vengono assunte rispetto alle risorse stanziate evidenziando un avanzo/disavanzo contabile; l'altro tende invece a definire la gamma delle utilità e dei ricavi effettivamente consumate nella gestione, da cui il risultato "economico" da intendersi come reddito (negativo o positivo) per cui si è determinato un accrescimento o diminuzione del capitale impiegato. Dal punto di vista metodologico, la prima tipologia di rilevazione è piuttosto naturalmente ispirata ad obiettivi di controllo delle risorse, come contabilità ex ante, evidenziando una gamma di "previsioni" e di un flusso di risorse che da esse prendono avvio, che si raccordano direttamente alle autorizzazioni legislative poste a monte, mentre l'altra si conforma meglio all'obiettivo di registrare ex post gli effetti economico- patrimoniali di dati eventi e scelte gestionali. Risulta perciò chiaro che, a fronte di tali così radicali differenze, l'unico termine di confronto non può che essere quello di trasporre le evidenze contabili in un fattore comune "omogeneo" che le renda confrontabili: i relativi flussi di cassa.

Un'ulteriore annotazione va poi riferita all'integrazione disposta al punto 4), laddove si provvede alla sostituzione del comma 3 dell'articolo 17, ivi prevedendosi che la trasposizione delle evidenze contabili riferibili agli enti strumentali delle amministrazioni territoriali, debba altresì comprendere anche una riclassificazione dei loro dati di spesa per programmi e missioni, fornendosi indicazioni in merito alla classificazione COFOG delle relative voci di spesa sino al secondo livello, secondo il nomenclatore di cui all'Allegato 14.

**Articolo 18 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Termini di approvazione dei bilanci)**

La lettera *s*) dell'articolo 1 provvede ad apportare modificazioni e integrazioni all'articolo 18 (*Termini di approvazione dei bilanci*):

1) al comma 1, le parole: «comma 3» sono sostituite dalle seguenti: «comma 1»;

2) alla lettera *b*) del comma 1, dopo le parole: «anno successivo» sono inserite le seguenti: «Le Regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo, con preventiva approvazione da parte della giunta entro il 30 aprile, per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti»;

3) alla lettera *c*) del comma 1, le parole: «30 giugno» sono sostituite dalle seguenti: «31 luglio», e dopo le parole: «dell'anno successivo» sono inserite le seguenti: «Le Regioni approvano il bilancio consolidato entro il 30 settembre dell'anno successivo.»;

**La relazione illustrativa** riferisce che l'articolo prevede i termini di approvazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1. Il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente, il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo. Le Regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo con preventiva approvazione della giunta entro il 30 aprile, per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti. Il bilancio consolidato entro il 31 luglio dell'anno successivo e le Regioni entro il 30 settembre dell'anno successivo.

Sul comma 2, afferma che ivi si prevede per le amministrazioni di cui all'art. 1 la trasmissione dei bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria di cui all'art. 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

**Al riguardo**, premesso che il dispositivo differisce tra l'altro di 3 mesi il termine ultimo per l'approvazione dei rendiconti degli enti territoriali rispetto a quello che è già previsto dal testo vigente, andrebbero richieste rassicurazioni in merito alla piena sostenibilità del detto differimento, in funzione del ruolo che pure rivestono le risultanze di consuntivo ai fini del regolare avvio della decisione di bilancio di previsione del nuovo esercizio finanziario e dell'approvazione del relativo bilancio entro il 31 dicembre di ciascun esercizio.

**Articolo 18-bis del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Indicatori di bilancio)**

La lettera *t*) dell'articolo 1 dello schema prevede che dopo l'articolo 18 del decreto legislativo n. 118/2011 sia inserito il seguente: «Art. 18-bis. (*Indicatori di bilancio*) 1. Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, gli enti adottano un sistema di indicatori semplici, denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni. 2. Le Regioni e i loro enti ed organismi strumentali, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione o del *budget* di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio, presentano il documento di cui al comma 1, il quale è parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio di ciascuna amministrazione pubblica. Esso viene divulgato anche attraverso la pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione "Trasparenza, valutazione e merito", accessibile dalla pagina principale (*home page*). 3. Gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali allegano il "Piano" di cui al comma 1 al bilancio di previsione o del *budget* di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio. 4. Il sistema comune di indicatori di risultato delle Regioni e dei loro enti ed organismi strumentali, è definito con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Conferenza Stato-Regioni. Il sistema comune di indicatori di risultato degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali, è definito con decreto del Ministero dell'interno, sentita la Conferenza stato-città. L'adozione del Piano di cui al comma 1 è obbligatoria a decorrere dall'esercizio successivo all'emanazione dei rispettivi decreti.»;

**La relazione illustrativa** afferma che al fine di consentire la comparazione dei bilanci, il dispositivo impone l'adozione di un sistema di indicatori semplici, denominato Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.

Tale sistema comune di indicatori, per le Regioni, è definito con decreto del MEF sentita la Conferenza Stato-Regioni, per gli enti locali, con decreto del Ministero dell'Interno sentita la Conferenza stato-città. È altresì prevista l'adozione del "piano" a decorrere dall'esercizio successivo all'emanazione dei rispettivi decreti.

**Al riguardo**, il dispositivo provvede nel complesso ad estendere anche al comparto degli enti territoriali l'obbligo già previsto per il bilancio dello Stato di provvedere, in sede di preventivo o consuntivo, all'adozione di un sistema di indicatori volti alla misurazione delle politiche di bilancio ivi rappresentate; tali indici, costruiti secondo metodologie comuni per ciascun comparto, sono volti al fine di rendere comparabili, tra enti del medesimo settore, le dinamiche registrate dai relativi programmi di spesa e dagli altri aggregati di bilancio.

In particolare, i commi 2 e 3 prevedono che le Regioni e gli enti strumentali e gli enti locali e loro enti strumentali, siano d'ora innanzi tenuti ad allegare, ai documenti di bilancio o rendiconto, anche un quadro di sintesi delle *performance* finanziarie previste o registrate, sulla base degli specifici indicatori che saranno definiti con apposito D.M. concordato in sede di conferenza Stato-città. L'obbligo di allegazione del prospetto degli indicatori in allegato al bilancio di previsione e al rendiconto è espressamente previsto dal successivo articolo 41.

Sul tema degli indicatori, considerate le specificità dei comparti ricompresi nel settore degli enti territoriali, e le specifiche competenze di intervento che si riflettono chiaramente alla verifica delle dinamiche dei relativi programmi di spesa, sembrerebbe utile la richiesta di primi elementi illustrativi dei principali indicatori da adottarsi, a cui verrà riservato il ruolo di parametri di misurazione e di confronto delle politiche di bilancio.

## **TITOLO II.**

### **PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI PER IL SETTORE SANITARIO**

#### ***Articolo 33 del D.Lgs. 118 del 2011 (Tassonomia per gli enti in contabilità civilista)***

Lo schema di decreto in esame modifica il comma 2 prevedendo che gli enti di cui all'articolo 19, lettere *c*) e *d*) (aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale; istituti zooprofilattici) debbano allegare il prospetto concernente la ripartizione dei pagamenti per missioni e programmi, definito secondo le modalità indicate nell'allegato n. 16, al bilancio di esercizio e, a decorrere dal 2017, al bilancio preventivo economico annuale. Il prospetto allegato al bilancio di esercizio è elaborato in coerenza con i risultati della tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.

È inserito un nuovo comma *2-bis*, il quale dispone che il prospetto di cui all'allegato n. 16 è aggiornato con decreto del MEF – Dipartimento della RGS, di concerto con il Ministero dell'interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri – Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali.

**La RT e la RI** si limitano a descrivere le disposizioni.

**Al riguardo**, non vi sono osservazioni da formulare.

Si ritiene tuttavia utile rappresentare che il citato allegato n. 16 recante "Tassonomia enti sanitari", nella nuova versione, incrocia i codici programma in ambito sanitario (13.1 assistenza farmaceutica, 13.2 assistenza integrativa, 13.3 assistenza protesica, 13.4 servizi di sanità pubblica, 13.5 assistenza sanitaria di base, 13.6 emergenza sanitaria territoriale, 13.7 assistenza specialistica, 13.8 assistenza territoriale ambulatoriale e domiciliare, 13.9 assistenza territoriale semiresidenziale e residenziale, 13.10 assistenza idrotermale, 13.11 assistenza ospedaliera) con i codici SIOPE (1101-1102-1103 competenze a favore del personale, 1201-1202-1203 ritenute a carico del personale, 1301-1302 contributi a carico dell'ente, 1401-1402 interventi assistenziali, 1501-1502-1599 altre spese di personale ecc.). Tale impostazione si innesta ovviamente, come già il dispositivo oggetto della presente modifica, nel solco del raccordo dei dati di contabilità civilistica degli enti sanitari con quelli propri della contabilità finanziaria e, in generale, tipici della contabilità pubblica, adottati dalle Regioni, come evidenziato da ultimo anche nell'audizione della Corte dei conti sullo

schema di decreto in oggetto<sup>11</sup>. Nella medesima sede il rappresentante della Corte dei conti ha altresì ricordato che "l'articolo 22, comma 3, lettera c) del decreto legislativo n. 118 del 2011 già prevede che in sede di consolidamento dei bilanci degli enti sanitari in quello del servizio sanitario regionale sia garantito (dal responsabile della gestione sanitaria accentrata e dal responsabile della predisposizione del bilancio regionale) l'integrale raccordo e riconciliazione tra le poste iscritte secondo i predetti diversi principi contabili. Al di là di questa operazione di raccordo, resta l'esigenza di definire univocamente le modalità di redazione del prospetto di conciliazione. [...]. Anche in sede di Conferenza unificata (intesa del 4 aprile 2014) questo profilo è stato evidenziato, e dovrà costituire oggetto di approfondimento. L'elaborazione di una metodologia comune per lo sviluppo di prospetti di raccordo è, tendenzialmente, in sintonia con le disposizioni della direttiva comunitaria 85 del 2011".

### **TITOLO III.**

#### **ORDINAMENTO FINANZIARIO E CONTABILE DELLE REGIONI**

#### *Articolo 36 del D.Lgs. 118 del 2011* *(Principi generali in materia di finanza regionale)*

La lettera v) dell'articolo 1 sostituisce l'intero titolo III, ridenominato Ordinamento finanziario e contabile delle Regioni. L'articolo 36 detta principi generali in materia di finanza regionale e ribadisce che le Regioni ispirano la propria gestione al principio della programmazione adottano ogni anno un bilancio di previsione finanziario almeno triennale predisposto secondo le modalità previste dal principio contabile applicato della programmazione. Le previsioni sono elaborate sulla base delle linee strategiche e delle politiche contenute nel DEFR. Il DEFR è approvato con delibera del consiglio regionale. Le Regioni adottano una legge di stabilità regionale contenente esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari per il periodo compreso nel bilancio di previsione. Il comma 5 precisa che le Regioni adottano i principi contabili generali e i principi contabili applicati di cui agli allegati n. 1 (Principi generali o postulati) e n. 4 (Principi contabili applicati)<sup>12</sup>.

**La Relazione illustrativa** afferma che l'intervento di integrazione di maggiore rilievo è costituito dalla sostituzione dell'attuale titolo III, riguardante le disposizioni finali e transitorie, con il nuovo titolo III dedicato all'ordinamento-finanziario e contabile delle Regioni, inserendo gli articoli dal 36 al 73. Descrive quindi le norme.

**Al riguardo**, preliminarmente si ricorda che l'intervento legislativo statale di dettaglio sulla finanza regionale è stato reso possibile dalla modifica costituzionale intervenuta con la legge costituzionale n. 1 del 20 aprile 2012 che ha trasferito l'armonizzazione dei bilanci pubblici dall'elenco delle materie

---

<sup>11</sup> V. pagg. 14-16 del documento consegnato alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale del 29 maggio 2014.

<sup>12</sup> L'allegato 4 recante principi contabili applicati è suddiviso in quattro parti: 4/1(principio della programmazione), 4/2 (principio della contabilità finanziaria), 4/3 (principio della contabilità economico patrimoniale) 4/4 (principio del bilancio consolidato).

concorrenti di cui al comma 3 dell'articolo 117 all'elenco delle materie esclusive dello Stato, alla lettera e) del comma 2 del medesimo articolo.

L'armonizzazione della finanza regionale costituisce una rilevante innovazione considerato che finora ogni regione ha avuto il proprio ordinamento contabile e il proprio modello di bilancio, con conseguenti difficoltà nella comparazione e nella trasparenza dei dati. Si tratta peraltro di un intervento reso necessario anche dall'ordinamento comunitario, che con la direttiva n. 2011/85/UE (facente parte del cd. *Six Pack*), relativa ai quadri di bilancio degli Stati membri, ha previsto l'obbligo per gli Stati di dotarsi di "sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto-settori dell'amministrazione pubblica" (art. 3).

L'articolo 36, dopo aver ribadito ai primi due commi la competenza statale e il concorso della finanza regionale agli obiettivi di convergenza e stabilità dell'Unione europea, al comma 3 prevede il principio della programmazione almeno triennale per cui i bilanci devono contenere previsioni su tale orizzonte temporale, elaborate sulla base del documento di economia e finanza regionale (DEFR), approvato con delibera del consiglio regionale.

Il comma 4 prevede la legge di stabilità regionale, contenente esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio di previsione. La sua disciplina di dettaglio è recata dall'allegato 4/1 al d.lgs. 118/2011 recante il principio della programmazione, cui si rinvia.

Si osserva che l'intervento legislativo sul punto è in controtendenza rispetto a quanto stabilito per lo Stato dalla legge n. 243 del 2012 che prevede dal 2016 il superamento della legge di stabilità e la sua incorporazione nella prima sezione della legge di bilancio (art. 15).

### ***Articolo 37 del D.Lgs. 118 del 2011 (Sistema contabile)***

Alla lettera v) dell'articolo 1, laddove il titolo III del decreto legislativo n. 118/2011 è riformulato come "*Ordinamento finanziario e contabile delle Regioni*", l'articolo 37 viene dedicato alla disciplina del Sistema contabile che dovrà essere adottato nel relativo comparto.

In particolare, al comma 1 si prevede che il sistema contabile delle Regioni, in attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera h), della legge 5 maggio 2009, n. 42, garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione: a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria; b) della contabilità economico-patrimoniale, per la rilevazione, ai fini conoscitivi, degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali, che consente la rendicontazione economico e patrimoniale.

Il comma 2 stabilisce invece che le Regioni garantiscono la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico patrimoniale adottando il piano dei conti integrato di cui all'articolo 4.

Il comma 3 prevede che al fine di consentire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, ad ogni transazione è attribuita una codifica da applicare secondo le modalità previste dagli articoli 5, 6 e 7.

Il comma 4 afferma che le previsioni di competenza e di cassa, aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello, e i risultati della gestione di competenza e di cassa aggregati secondo l'articolazione del piano dei conti, sono trasmessi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

**La relazione illustrativa** riferisce che il dispositivo precisa che il sistema contabile delle Regioni garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, adottando il piano dei conti di cui all'art. 4 e attraverso l'adozione della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria, e della contabilità economico-patrimoniale per gli effetti e per la rendicontazione economica e patrimoniale.

Sul comma 4, riferisce che ivi si prevede l'invio sia delle previsioni di competenza e di cassa che dei risultati della gestione di competenza e di cassa alla banca dati unitaria di cui all'art. 13, comma 3, della legge n. 196 del 2009.

**Al riguardo**, va segnalato che la modifica all'impianto contabile del comparto delle Regioni di cui al decreto legislativo n. 118/2011 prefigura il superamento di quello che è ad oggi vigente, per come esso è disciplinato da ciascuna regione (si rammenta che la disciplina contabile era materia di legislazione "concorrente" tra Stato e Regioni ma che essa è tornata ad essere di legislazione esclusiva dello Stato con la riforma costituzionale del 2012), nell'ambito della propria potestà legislativa (art. 117, comma 2), sulla base però dei principi di cui al decreto legislativo n. 76/2000.

Ciò premesso, lo *status quo* dei bilanci regionali risente perciò di una accentuata stratificazione della una legislazione contabile, di volta in volta differenziata da regione a regione, nonché di una disciplina regolamentare anch'essa differenziata, che si riflette nella impossibilità pratica di pervenire ad una quadro omogeneo, e significativo, dei flussi finanziari del comparto, rendendo, peraltro, impossibile anche una disamina comparata della situazione patrimoniale e finanziaria-reddituale degli enti e società ed enti strumentali ad esse riconducibili, sulla base della ricognizione dei soli documenti di bilancio che sono impostati sulla base di criteri di classificazione differenti, dal momento che la normativa di contabilità vigente prevede solo un comune obbligo di pubblicazione annuale a carico delle Regioni (articolo 12 del decreto legislativo n. 76/2000).

Inoltre, le difficoltà di comparazione sono ancor più avvalorate, con riferimento ai fabbisogni di spesa degli enti del servizio sanitario nazionale che insistono sul territorio di ciascuna regione, dalla difficoltà di riconciliazione dei dati di spesa attribuibili a tale settore nei bilanci regionali con quelli degli enti di riferimento, dal momento che il sistema contabile delle ASL, da oltre vent'anni, è contraddistinto da una rilevazione sistematica a carattere economico-patrimoniale.

In merito ai limiti informativi dei bilanci finanziari delle Regioni, va sottolineato che il comparto di spesa della Sanità, unitamente a quello per l'Assistenza sociale, qualificano di per sé un ammontare pari ad oltre i 2/3 della spesa complessiva rappresentata nei bilanci regionali. Un ulteriore elemento di sensibile complessità per la leggibilità dei bilanci regionali è quello della difficoltà di evidenziazione adeguata del sistema delle "garanzie" e dei "rischi" nonché degli impegni assunti di volta in volta dagli enti, la cui lettura è di norma condizionata perciò all'esame anche di evidenze e documentazione extracontabile.

D'altronde, se il decreto legislativo n. 118/2011 stabilisce, all'articolo 4, nell'ambito degli strumenti di programmazione finanziaria, l'adozione da parte delle Regioni di un sistema di bilancio pluriennale comunque imperniato su di un modello di bilancio esclusivamente ispirato alla cd. competenza finanziaria "mista" (competenza-cassa) – dunque, con validità esclusivamente giuridico autorizzatoria – il nuovo modello indicato dal dispositivo in esame prevede invece la tenuta, sia pure a soli fini "conoscitivi", anche di una contabilità economico patrimoniale, proprio al fine di rilevare le variazioni che gli atti gestionali producono sulla sostanza patrimoniale dell'ente (comma 1, lettera *b*)).

Nel metodo, per il citato modello di rilevazione contabile, i commi 2 e 3 del dispositivo in esame, stabiliscono che, sebbene rivestano valore a soli fini conoscitivi, le scritture della contabilità economico patrimoniale dovranno essere tenute in via sistematica unitamente a quelle finanziarie, secondo il piano dei conti "integrato" previsto dall'articolo 4 del provvedimento; ragion per cui gli eventi gestionali andranno sempre identificati a fini di scritturazione secondo la relativa codifica necessaria a tracciarne al contempo i riflessi riconducibili sia gli aspetti finanziari che economico-patrimoniali.

In buona sostanza, il piano dei conti integrato è costituito dall'elenco codificato di tutte le voci elementari in cui si devono articolare il bilancio finanziario gestionale e i conti economico-patrimoniali, ed ha lo scopo di permettere la rilevazione unitaria dei fatti gestionali e di evidenziare le modalità di raccordo dei dati finanziari ed economico-patrimoniali. Tale piano rappresenterà, quindi, la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili. La sua adozione fa sì che ogni fatto gestionale generi una registrazione contabile integrata, con una corrispondenza univoca tra i principi della contabilità finanziaria e quelli della contabilità economico-patrimoniale. Il suo livello minimo di articolazione, ai fini del raccordo con i capitoli, assicura un significativo miglioramento nella uniformità delle registrazioni contabili e un più agevole consolidamento per il Conto Consolidato delle Amministrazioni pubbliche.

Il comma 4 si limita a stabilire che le evidenze di contabilità finanziaria relative al bilancio di previsione, così come quelle indicate al rendiconto, secondo la classificazione stabilita dal IV livello di dettaglio del piano dei conti

allegato al provvedimento in esame, debbano essere trasmesse alla banca dati unitaria delle PA.

**Articolo 38 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Leggi regionali di spesa e relativa copertura finanziaria)**

L'articolo 38 disciplina le leggi regionali che prevedono spese a carattere permanente e le leggi regionali che dispongono spese a carattere pluriennale.

Per le leggi regionali che prevedono spese a carattere permanente si prevede che sia quantificato l'onere annuale previsto per ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio di previsione e indicato l'onere a regime ovvero, nel caso in cui non si tratti di spese obbligatorie, si dà facoltà di rinviare le quantificazioni dell'onere annuo alla legge di stabilità.

Per le leggi regionali che dispongono spese a carattere pluriennale è necessaria l'indicazione dell'ammontare complessivo della spesa, nonché la quota eventualmente a carico del bilancio in corso e degli esercizi successivi. La legge di stabilità regionale può annualmente rimodulare le quote previste per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione e per gli esercizi successivi, nei limiti dell'autorizzazione complessiva di spesa.

**La Relazione illustrativa** descrive l'articolo.

**Al riguardo**, si ricorda che la legge di contabilità n. 196 del 2009 già disciplina, all'articolo 19, le leggi che comportano oneri a carico delle amministrazioni pubbliche, prevedendo che debbano contenere la previsione dell'onere e l'indicazione della copertura finanziaria riferita ai relativi bilanci annuali e pluriennali. Secondo tale articolo, che richiama l'articolo 81, quarto comma, della Costituzione, le Regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano sono tenute a indicare la copertura finanziaria alle leggi che prevedano nuovi o maggiori oneri a carico della loro finanza e della finanza di altre amministrazioni pubbliche anche attraverso il conferimento di nuove funzioni o la disciplina delle funzioni ad esse attribuite. A tal fine utilizzano le metodologie di copertura previste dall'articolo 17 della legge di contabilità.

Le leggi di spesa pluriennale e a carattere permanente sono disciplinate per la contabilità statale in modo analogo a quanto previsto dal presente decreto dall'articolo 30 della legge n. 196/2009.

Rispetto alla contabilità dello Stato manca l'esplicitazione che le autorizzazioni di spesa conferite con la legge di spesa pluriennale – o con la loro rimodulazione per effetto della legge di stabilità – costituiscono tetto massimo per le amministrazioni, limitando la capacità di contrarre o di assumere obbligazioni di spesa o di disporre pagamenti.

Per le leggi di spesa a carattere permanente nella contabilità statale è prevista anche l'esposizione in allegato alla legge di stabilità delle informazioni relative ai residui di stanziamento in essere al 30 giugno dell'anno in corso e, ove siano previsti versamenti in conti correnti o contabilità speciali di tesoreria, le giacenze in essere alla medesima data.

Le Regioni, in sede di Conferenza, nell'esprimere Intesa sullo schema di decreto hanno proposto un emendamento all'articolo 38 per sostituire al 1° comma la parola "permanente" con la parola "continuative" e "legge di stabilità" con "legge di bilancio". Secondo le proponenti, la modifica richiesta è finalizzata all'uso di una terminologia più chiara e adatta ad identificare le spese in questione. Inoltre si rimanda la quantificazione dell'onere annuo alla legge di bilancio invece che alla legge di stabilità, per assicurare coerenza con quanto stabilito al paragrafo 7 "legge di stabilità regionale" lettera b) del principio contabile applicato concernente la programmazione del bilancio.

Effettivamente, l'allegato 4/1 contenente il principio della programmazione, esclude, al paragrafo 7, lett. b), che la legge di stabilità regionale rifinanzi le spese continuative. Si rileva tuttavia che il termine "permanente" è già utilizzato, come visto, nella legge 196 per il bilancio dello Stato, per cui, al fine di garantire l'armonizzazione dei bilanci sembrerebbe piuttosto preferibile modificare l'allegato 4/1 in modo da chiarire che la legge di stabilità può rimodulare le spese permanenti.

### ***Articolo 39 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il sistema di bilancio delle Regioni)***

Il comma 1 prevede che il Consiglio regionale approva ogni anno, con legge, il bilancio di previsione finanziario che rappresenta il quadro delle risorse che la regione prevede di acquisire e di impiegare, riferite ad un orizzonte temporale almeno triennale, esponendo separatamente l'andamento delle entrate e delle spese in base alla legislazione statale e regionale in vigore.

Il comma 2 specifica che il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto, secondo gli schemi previsti dall'allegato n. 9 (schemi di bilancio di previsione), con le modalità previste dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato n. 4/1, dallo statuto e dall'ordinamento contabile. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale.

Secondo il comma 3 il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite: a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti; b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.

Il comma 4 disciplina la possibilità per la Giunta, a seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio, nelle more della necessaria variazione di bilancio, di limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di ciascuno degli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio. Con riferimento a tali stanziamenti, non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.

In base al comma 5, il bilancio di previsione finanziario indica, per ciascuna unità di voto: a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi; b) l'ammontare delle previsioni di competenza definitive dell'anno precedente; c) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui si autorizza l'impegno negli esercizi cui il bilancio si riferisce; d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

Il comma 6 specifica le regole di quantificazione degli stanziamenti di spesa di competenza.

Secondo il comma 7, nel bilancio di previsione finanziario, prima di tutte le entrate e le spese, sono iscritti: a) in entrata, gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte

corrente e del fondo pluriennale vincolato in c/capitale; rispettivamente, nell'entrata del primo esercizio, gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, o in spesa, l'importo del disavanzo di amministrazione presunto; in entrata, il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente.

Il comma 8 precisa che nel bilancio, ciascun stanziamento di spesa di competenza, individua la quota già impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio di riferimento; la quota costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi. Con riferimento a tale quota, non è possibile impegnare e pagare con imputazione all'esercizio cui lo stanziamento si riferisce.

Il comma 9 dispone che formano oggetto di specifica approvazione del consiglio regionale, per ogni unità di voto, le previsioni dell'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o di riscuotere e delle spese di cui si autorizza l'impegno o il pagamento e gli importi del fondo pluriennale vincolato, del fondo cassa e dell'avanzo o disavanzo presunto.

In base al comma 10, la Giunta, contestualmente all'approvazione della legge di bilancio la giunta deve approvare, per ciascun esercizio, il documento tecnico di accompagnamento, costituito dalla ripartizione delle unità di voto del bilancio in categorie e macroaggregati e cui, secondo il comma 12, sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 7.

Il comma 11 dispone di allegare alla legge di bilancio di previsione finanziario i documenti previsti dall'articolo 11, comma 3, e l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie e l'elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste.

Il comma 13 prevede che si allegi al bilancio finanziario gestionale il prospetto riguardante le previsioni di competenza e di cassa dei capitoli di entrata e di spesa del perimetro sanitario. Se il bilancio gestionale della regione risulta articolato in modo da distinguere la gestione ordinaria dalla gestione sanitaria, tale allegato non è richiesto.

Il comma 14 dispone che, in relazione a quanto previsto dal comma 6, le Regioni adottano misure organizzative idonee a consentire l'analisi ed il controllo dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa, della gestione e delle decisioni organizzative, nonché la corretta quantificazione delle conseguenze finanziarie dei provvedimenti legislativi di entrata e di spesa.

Il comma 15 vieta le gestioni di fondi al di fuori del bilancio della regione.

Il comma 16 dispone la pubblicazione nella sezione del sito internet della regione dedicata ai bilanci del bilancio di previsione finanziario, del relativo documento tecnico di accompagnamento, del bilancio finanziario gestionale, delle variazioni del bilancio di previsione, delle variazioni del documento tecnico di accompagnamento, del bilancio di previsione assestato, del documento tecnico di accompagnamento assestato e del bilancio gestionale assestato.

**La Relazione illustrativa** afferma che l'articolo 39 specifica il sistema di bilancio delle Regioni e impone il rispetto degli allegati n. 9 secondo le modalità previste dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato n. 4/1, dallo statuto e dall'ordinamento contabile. Descrive quindi i commi 3, 10 e 16.

**Al riguardo**, sarebbe utile ricevere rassicurazioni circa la capacità delle amministrazioni regionali di adempiere con le risorse esistenti al disposto del comma 14 che impone loro di adottare misure organizzative idonee a consentire l'analisi e il controllo dei costi e dei rendimenti dell'attività, nonché la corretta quantificazione delle conseguenze finanziarie dei provvedimenti legislativi.

La Conferenza delle Regioni, pur esprimendo intesa sullo schema di decreto, ha segnalato la criticità relativa ai nuovi schemi di bilancio per quanto

riguarda la ripartizione delle spese di personale tra le missioni e i programmi. Le Regioni hanno segnalato, sin dall'avvio della sperimentazione, che la classificazione in bilancio delle spese di personale tra le missioni e i programmi comporta significativi problemi gestionali. A tal proposito è stato proposto di istituire una missione strumentale dedicata al personale e rinviare invece la ripartizione della spesa di personale ad un allegato al rendiconto.

La proposta non è stata recepita dal D.Lgs. 118/2011 che in risposta alle problematiche rappresentate ha previsto strumenti di flessibilità nelle variazioni di bilancio riguardanti la spesa del personale.

Si rileva che, come emerso dalle relazioni sulla sperimentazione (vedi art. 78), tale problematica non è stata segnalata dagli enti locali che sono riusciti a ripartire la spesa del personale tra le varie missioni, così come avviene per lo Stato e che al fine di conseguire l'armonizzazione dei bilanci sembra preferibile non prevedere regole di classificazione differenziate per le Regioni.

#### ***Articolo 40 del D.Lgs. 118 del 2011 (Equilibrio di bilanci)***

Il comma 1 prevede l'obbligo di deliberare il pareggio finanziario di competenza per ciascuno degli esercizi in cui è articolato il bilancio di previsione, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione, garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente.

Sempre il comma 1 precisa che nelle more dell'applicazione del capo IV della legge 24 dicembre 2012, n. 243, il totale delle spese di cui si autorizza l'impegno può essere superiore al totale delle entrate che si prevede di accertare nel medesimo esercizio, purché il relativo disavanzo sia coperto da mutui e altre forme di indebitamento autorizzati con la legge di approvazione del bilancio nei limiti di cui all'articolo 62.

Il comma 2 prevede che a decorrere dal 2016, il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con debito solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa.

**La Relazione illustrativa** descrive le norme, aggiungendo unicamente con riferimento al comma 2 che limita dal 2016 la possibilità di disavanzo non connesso ad investimenti alla sola esigenza di far fronte ad effettive esigenze di cassa, che in tal caso i pagamenti non concorrono alla determinazione dei saldi.

**Al riguardo**, con riferimento all'obbligo per le spese correnti, i trasferimenti in conto capitale e alle quote di ammortamento di mutui e prestiti di non essere superiori alle previsioni dei primi tre titoli dell'entrata, al rimborso prestiti e all'utilizzo dell'avanzo, si ricorda che i primi tre titoli dell'entrata, come definiti dall'allegato 13 al d.lgs. 118/2011 riportato nel presente schema di

decreto, corrispondono alle entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa, ai trasferimenti correnti e alle entrate extratributarie<sup>13</sup>.

Si ricorda che dal 2016 la legge 243 del 2012 prevede che i bilanci delle Regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano debbano essere in equilibrio e registrare pertanto, sia nella fase di previsione che di rendiconto: a) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali; b) un saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.

La legge n. 243 all'articolo 9, comma 4 ha anche demandato a successiva legge dello Stato la definizione delle sanzioni da applicare agli enti territoriali nel caso di mancato conseguimento dell'equilibrio gestionale sino al ripristino delle condizioni di equilibrio, da promuovere anche attraverso la previsione di specifici piani di rientro. Si osserva che mentre si integra il decreto concernente l'armonizzazione dei bilanci con il principio dell'equilibrio dei bilanci, non sono però previste le sanzioni cui fa riferimento la legge n. 243.

#### ***Articolo 41 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il piano degli indicatori e dei risultati attesi)***

La lettera v) dell'articolo 1 riformula l'articolo 41 (*Il piano degli indicatori e dei risultati attesi*) del decreto legislativo n. 118/2011 e stabilisce che al fine di consentire la comparazione dei bilanci, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto, la regione presenti un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" predisposto secondo le modalità previste dall'articolo 18-bis.

**La relazione illustrativa** conferma che al fine di consentire la comparazione dei bilanci dispone anche per le Regioni la presentazione di un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" secondo le modalità previste dall'articolo 18-bis.

**Al riguardo**, rinviandosi all'esame relativo alla previsione dell'articolo 18-bis, non ci sono osservazioni.

#### ***Articolo 42 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il risultato di amministrazione)***

La lettera v) dell'articolo 1 aggiunge l'articolo 42 (*Il risultato di amministrazione*) dal decreto legislativo n. 118/2011 e si sofferma sulle modalità di rappresentazione delle misure di saldo dei bilanci delle Regioni e, in particolare:

Al comma 1, si prevede che il risultato di amministrazione, sia distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati, e che esso sia accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, in misura pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato non

---

<sup>13</sup> I restanti titoli dell'entrata delle Regioni sono sei: entrate in conto capitale, entrate da riduzione di attività finanziarie, accensione prestiti, anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere, entrate per conto terzi e partite di giro.

comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare, secondo le modalità previste al comma 12.

Il comma 2 prevede che in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione, sia determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

Il comma 3 stabilisce che i fondi accantonati del risultato di amministrazione comprendono il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti e gli accantonamenti per passività potenziali.

Il comma 4 prevede che i fondi destinati agli investimenti siano costituiti dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e siano utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione, per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione, è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti.

Il comma 5 afferma che costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;

b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;

c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione;

d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui la regione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se la regione non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio. L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione, per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione, è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.

Il comma 6 riferisce che la quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi del comma 1, può essere utilizzata, nel rispetto dei vincoli di destinazione, con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

a) per la copertura dei debiti fuori bilancio;

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

b) per il finanziamento di spese di investimento;

c) per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;

d) per l'estinzione anticipata dei prestiti.

Il comma 7 afferma che resta salva la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", in occasione dell'approvazione del rendiconto, sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo della quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.

Il comma 8 prevede che le quote del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere immediatamente utilizzate per le finalità cui sono destinate, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, del primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota

vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.

Il comma 9 stabilisce che se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 8, entro il 31 gennaio, la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione dell'anno precedente sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate e approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo 11, comma 3, lettera *a*). Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato.

Il comma 10 evidenzia che le quote del risultato presunto derivante dall'esercizio precedente, costituite dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio, se la verifica di cui al comma 9 e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo 11, comma 4, lettera *d*), sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.

Il comma 11 stabilisce che le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate del risultato di amministrazione, sono effettuate dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 10. Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa, derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dall'ordinamento contabile o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.

Il comma 12 prevede che l'eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi del comma 1, a seguito dell'approvazione del rendiconto, al netto del debito autorizzato e non contratto di cui all'articolo 40, comma 1, è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica il disavanzo al bilancio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, 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 è sottoposto al parere del collegio dei revisori. Ai fini del rientro, possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

Il comma 13 stabilisce che la deliberazione di cui al comma 12 contiene l'impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale, il Presidente della giunta regionale trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro. A decorrere dal 2016, è fatto salvo quanto previsto dall'articolo 40, comma 2.

Il comma 14 stabilisce che l'eventuale disavanzo di amministrazione presunto, accertato ai sensi del comma 2, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità previste al comma 12. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede alle eventuali ulteriori iniziative necessarie ai sensi del comma 12.

Il comma 15 prevede che a seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto, nell'ambito delle attività previste dal comma 9 effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio, la gestione prosegue secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria riguardante la gestione provvisoria del bilancio.

**La relazione illustrativa** ribadisce che il comma 1 precisa che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e fondi vincolati, è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Si precisa in tale risultato non sono comprese le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa nel conto del bilancio. Si precisa altresì che nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel bilancio di previsione annuale, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare, secondo le modalità previste al comma 12.

Il comma 3 precisa che tra i fondi accantonati sono compresi il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti e gli accantonamenti per passività potenziali.

Il comma 5 elenca le entrate che costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione e precisa che l'indicazione del vincolo per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è sospeso per l'importo dell'accantonamento, fino all'effettiva riscossione.

Il comma 6 elenca le priorità di utilizzo della quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi del comma 1. L'utilizzo è consentito sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente. Ai fini dell'utilizzo di cui al comma 8 entro il 31 gennaio la Giunta effettua una verifica sulla base di un preconsuntivo e approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo 11, comma 3, lettera a) ed eventualmente l'ente adegua la quota vincolata.

Se tale verifica è effettuata per tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo per quelle vincolate è possibile utilizzare prima dell'approvazione del rendiconto per le finalità cui sono destinate le quote accantonate.

Il comma 12 specifica che la mancata variazione, in corso di gestione, per l'applicazione del disavanzo al bilancio, dopo l'approvazione del rendiconto è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo può essere ripianato anche negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo sottoposto al parere del collegio dei revisori. Il comma 12 prevede anche quali entrate possono essere utilizzate ai fini del rientro.

Il comma 13 chiede che, con periodicità almeno semestrale, il Presidente della Giunta regionale trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro. A decorrere dal 2016 è fatto salvo quanto previsto dall'art. 40, comma 2.

Il comma 14 a seguito dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione, a seguito dell'approvazione del rendiconto, impone di provvedere alle eventuali ulteriori iniziative necessarie ai sensi del comma 12.

Il comma 15 a seguito dell'accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto nell'ambito delle attività previste dal comma 9 effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio, impone la tempestiva approvazione del bilancio di previsione.

**Al riguardo**, va innanzitutto segnalato che il dispositivo innova sensibilmente la disciplina vigente con riguardo alla materia dei bilanci delle Regioni formulando una serie di indicazioni in merito alla corretta rappresentazione del dato relativo al risultato di amministrazione.

*In primis* il dispositivo innova quanto stabilito all'articolo 4, in particolare i commi 4 e 5, del decreto legislativo n. 76/2000, ivi rinnovandosi i criteri definitivi e i principi contabili di determinazione del risultato di amministrazione (avanzo/disavanzo) dei loro bilanci, provvedendo anche all'indicazione delle specifiche procedure e regole per il relativo utilizzo.

In tal senso, il comma 1 provvede all'analitica definizione delle componenti che concorrono alla definizione del risultato di amministrazione dell'esercizio previsto nell'ambito del bilancio di previsione. In tal senso, la norma stabilisce l'indicazione del citato risultato debba espressamente distinguere la componente vincolata da quella "libera" e che detta misura debba corrispondere al *quantum* dei fondi di cassa riportato nell'ultimo rendiconto, aumentato della differenza tra residui passivi ed attivi.

In coerenza con il nuovo principio della competenza finanziaria "potenziata", per cui l'imputazione delle obbligazioni giuridicamente perfezionate opera solo in riferimento all'esercizio in cui si prevede l'effettiva traduzione in flussi di cassa, vengono perciò espressamente escluse nella determinazione del saldo alcune componenti, quali quelle relative a risorse che sono destinate alla copertura di impegni di spesa che vengono imputati agli esercizi successivi a quello in gestione.

Il dispositivo stabilisce poi che nel caso l'avanzo non presenti la capienza necessaria ad assicurare la copertura "contabile" delle spese impegnate per gli esercizi successivi, il bilancio di previsione dovrà perciò prevedere l'iscrizione, prima di tutte le spese, di una quota di spesa virtuale alla voce "disavanzo" di gestione, che dovrà essere recuperata nel corso del relativo esercizio.

Nel metodo, l'innovazione appare chiaramente coerente con l'obiettivo di assicurare una maggiore incisività del classico principio del "pareggio" contabile rendendo la determinazione dell'avanzo più idonea ad indicare un "equilibrio" in un orizzonte pluriennale. La determinazione del saldo complessivo si conforma in tal modo al solo criterio di porre a raffronto le componenti strettamente correlate alle previsioni di spesa di cui si prevede la effettiva realizzazione, a fronte della gamma dei finanziamenti predisposti a copertura che sono previsti sulla base della legislazione vigente.

In proposito, il comma 2, al fine di assicurare una evidenza della continuità tra gli esercizi finanziari, impone che in sede di approvazione del bilancio di previsione venga comunque individuato ed evidenziato il risultato di esercizio ancorché "presunto" dell'esercizio precedente, al fine di evidenziare l'avanzo o il disavanzo iniziale che giocoforza condizionerà la gestione in corso.

In generale, come del resto rilevato anche dalla Corte dei Conti<sup>14</sup>, la focalizzazione su tale nuovo criterio di definizione dell'avanzo si può ritenere quale presupposto per la completa attuazione del principio del pareggio di bilancio di cui al novellato art. 81 Cost. e alla l. n. 243/2012, con riferimento alla determinazione e alla possibilità di monitorare gli equilibri finanziari degli enti territoriali, considerando l'evoluzione "finanziaria" dei residui contabilizzati.

Il comma 3 prevede poi che nell'ambito delle quote che sono espressamente indicate come oggetto di accantonamento dal comma 1 nell'ambito del risultato di amministrazione, debbano essere indicate anche le risorse relative al fondo per i crediti di dubbia esigibilità e quelle relative alle passività "potenziali". Di particolare valore informativo sono poi i vincoli di sospensione imposti dal comma 4 all'impiego delle entrate vincolate per specifiche finalizzazioni per spese di investimenti, almeno sino alla "effettiva" riscossione delle medesime.

Il comma 4 provvede dunque all'analitica indicazione delle risorse che confluiscono nel risultato di amministrazione quali componenti "vincolate", ivi stabilendosi che siano da ritenersi tali quelle relative ad entrate "straordinarie", quelle da trasferimenti e quelle che derivano dalla contrazione dai mutui, oltre che quelle per cui è specificamente individuata una finalizzazione dalle stesse norme.

In tal senso si rammenta che per gli enti decentrati costituisce un preciso vincolo di rango costituzionale (articolo 119, comma 6 Cost.) quello della possibilità di ricorso all'indebitamento esclusivamente per il finanziamento di spese di investimento.

I commi 6-7 stabiliscono poi le possibili finalizzazioni della quota di eventuale avanzo che non risulti condizionata da uno specifico vincolo di utilizzo, ivi stabilendosi la prioritaria destinazione di tale eventuale componente

---

<sup>14</sup> Commissione parlamentare bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale, Audizione del Presidente della Corte dei conti del 4 giugno 2014.

del saldo alla estinzione dei debiti fuori bilancio o comunque alla riduzione della esposizione debitoria dell'ente.

I commi 8-11 stabiliscono l'immediata utilizzabilità della quota di avanzo vincolata dell'esercizio in gestione, nella misura risultata da accantonamenti predisposti nell'esercizio precedente, ivi prevedendo, al contempo, una precisa responsabilità in capo all'esecutivo della regione nel provvedere al monitoraggio circa l'utilizzo e la corretta imputazione nei soli limiti delle risorse effettivamente "accertate" nel consuntivo dell'anno precedente; ivi prevedendosi anche le modalità di eventuale utilizzo delle entrate vincolate che si dovessero rivelare in misura eccedente rispetto alle previsioni di bilancio.

Il commi 12-13 stabiliscono che la definizione della misura del disavanzo di gestione indicata al primo comma costituisca un preciso obbligo sin dal prossimo esercizio, per cui la mancata definizione del medesimo in tal senso viene a tutti gli effetti equiparata alla mancata approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. I commi 14 e 15 prevedono che la definizione della misura del disavanzo "presunto" di cui al comma 2 debba comunque formare oggetto di specifica iscrizione nel bilancio di previsione relativo anche relativamente all'anno successivo a quello di riferimento.

### ***Articolo 43 del D.Lgs. 118 del 2011 (Esercizio provvisorio e gestione provvisoria)***

Il comma 1 prevede che se il bilancio di previsione non è approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria.

Il comma 2 precisa che l'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi, nei modi, nei termini e con gli effetti previsti dagli statuti e dall'ordinamento contabile dell'ente. Nel corso dell'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento.

**La Relazione illustrativa** cita solo la rubrica dell'articolo.

**Al riguardo**, si segnala che tra i principi contabili applicati allegati al d.lgs. 118 del 2011, all'interno del principio contabile applicato della programmazione (allegato 4/1), al punto 9.5, relativo alla funzione autorizzatoria del bilancio, si prevede che in caso di esercizio provvisorio la gestione è effettuata sulla base delle autorizzazioni del secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato.

Il riferimento al secondo esercizio dell'ultimo bilancio approvato e non al primo esercizio è giustificato secondo quanto affermato dal Ministro dell'economia e delle finanze nella relazione sulla sperimentazione<sup>15</sup> "in

---

<sup>15</sup> Doc. CCIII, n. 2, Relazione sui risultati della sperimentazione dell'attuazione del 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, pag.5.

considerazione del rafforzamento della natura autorizzatoria del bilancio pluriennale e, più in generale, della funzione programmatica (...). Infatti, la nuova configurazione del principio della competenza potenziata comporta l'adozione di bilanci di previsione che rappresentano con precisione i tempi di acquisizione e di impiego delle risorse riguardanti le spese pluriennali, in particolare delle spese di investimento, e la cui registrazione è effettuata sulla base dello stato di avanzamento dei lavori. Pertanto, i bilanci di previsione predisposti nel rispetto della nuova configurazione del principio, non si prestano ad essere gestiti in via provvisoria nel corso di un esercizio diverso rispetto a quello per il quale sono stati elaborati."

L'allegato 4/2, principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, al punto 8 disciplina l'esercizio provvisorio e la gestione provvisoria.

Si prevede che nel corso dell'esercizio provvisorio, o della gestione provvisoria, gli enti gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nell'ultimo bilancio di previsione, definitivamente approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio.

Ribadisce che l'esercizio provvisorio è autorizzato con legge regionale, per periodi non superiore a quattro mesi. Tuttavia si introduce la possibilità per la legge regionale di autorizzazione all'esercizio provvisorio di prevedere che sia gestito lo schema di bilancio di previsione annuale approvato dalla Giunta ai fini dell'approvazione da parte del Consiglio regionale. La gestione provvisoria è consentita esclusivamente nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio di previsione approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria nei casi in cui:

- 1) il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31 dicembre e il Consiglio non abbia autorizzato l'esercizio provvisorio;
- 2) il bilancio di previsione non sia approvato entro il termine dell'esercizio provvisorio;
- 3) nelle more dell'approvazione del bilancio di previsione, se, nel corso dell'esercizio provvisorio, risulti un disavanzo presunto di amministrazione derivante dall'esercizio precedente.

La gestione provvisoria è limitata all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, delle spese relative al finanziamento della sanità per le Regioni, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

Nel corso dell'esercizio provvisorio, possono essere impegnate solo spese correnti e le eventuali spese correlate, riguardanti le partite di giro, salvo quelle riguardanti i lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma

urgenza. In tali casi, è consentita la possibilità di variare il bilancio gestito in esercizio provvisorio, secondo le modalità previste dalla specifica disciplina di settore.

Nel corso dell'esercizio provvisorio, non è consentito il ricorso all'indebitamento e gli enti possono impegnare mensilmente, per ciascun programma, spese correnti non superiori ad un dodicesimo delle somme previste nel secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione deliberato, ridotte delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge, non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi e le spese a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.

La gestione in dodicesimi dell'esercizio provvisorio riguarda solo gli stanziamenti di competenza della spesa al netto degli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio provvisorio e dell'importo del fondo pluriennale vincolato.

È possibile procedere al riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7, del presente decreto, e al riaccertamento ordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 4 del presente decreto, anche nel corso dell'esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto.

In tal caso, la variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, a valere dell'ultimo bilancio di previsione approvato.

Nel corso dell'esercizio provvisorio, per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, è consentito l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, la Giunta delibera una variazione del bilancio provvisorio in corso di gestione, che dispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente.

Nel caso in cui la legge regionale di autorizzazione all'esercizio provvisorio abbia previsto che sia gestito lo schema di bilancio di previsione approvato dalla Giunta e trasmesso al Consiglio regionale ai fini dell'approvazione, contestualmente all'approvazione di tale legge, la Giunta provvede alla ripartizione delle tipologie e dei programmi in categorie e macroaggregati ai fini dell'esercizio provvisorio ed il Segretario generale, o altra

figura equivalente, provvede alla ripartizione delle categorie e dei macroaggregati e capitoli.

Nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria è possibile:

- per quanto riguarda le spese, effettuare variazioni agli stanziamenti di competenza dei macroaggregati compensative all'interno dei programmi e dei capitoli, compensative all'interno dei macroaggregati anche nel corso dell'esercizio provvisorio, anche prevedendo l'istituzione di nuovi capitoli;
- per quanto riguarda le entrate, effettuare variazioni agli stanziamenti di competenza delle entrate compensative all'interno della medesima tipologia e/o della medesima categoria, anche prevedendo l'istituzione di nuovi capitoli. In assenza di variazioni compensative, con delibera di giunta, possono essere istituiti capitoli di entrata con stanziamenti pari a 0 nell'ambito di tipologie per le quali già esistono stanziamenti. Nel caso di tipologie di entrata per le quali, in bilancio, non sono previsti stanziamenti, è possibile istituire la tipologia, sempre con stanziamento pari a 0, con delibera consiliare. Lo stanziamento pari a 0 è necessario per garantire il pareggio di bilancio. Infatti, considerato che gli stanziamenti di entrata non hanno natura autorizzatoria (con esclusione delle entrate per accensione prestiti), è possibile accertare le relative entrate per qualsiasi importo.

#### *Articolo 44 del D.Lgs. 118 del 2011 (Classificazione delle entrate)*

Il comma 1 indica la ripartizione delle entrate nel bilancio della regione: esse vengono articolate – secondo lo schema espresso nell'articolo 15 – in titoli e tipologie. I titoli riguardano la provenienza delle entrate e le tipologie la loro natura.

Il comma 2 dispone che ai fini della gestione le tipologie sono ripartite in categorie, capitoli ed eventualmente articoli.

Il comma 3 esplicita il divieto di utilizzare per la spesa corrente le entrate in conto capitale e derivanti da debito. Dette entrate infatti devono essere destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento.

**La relazione illustrativa** si limita a ribadire che l'articolo in esame precisa la classificazione delle entrate in relazione a quanto previsto all'articolo 15.

**Al riguardo**, nel fare rinvio al commento dell'articolo 15 in merito alla classificazione delle entrate, si rileva poi che il divieto di dequalificazione della spesa appare un elemento di garanzia funzionale al controllo degli andamenti di finanza pubblica.

## ***Articoli 45 (Classificazione delle spese) e 46 (Fondo crediti di dubbia esigibilità) del D.Lgs. 118 del 2011***

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema provvede ad aggiungere l'articolo 45 (*Classificazione delle spese*) al decreto legislativo n. 118/2011, ivi provvedendosi alla determinazione dei criteri di classificazione delle voci di spesa dei bilanci regionali. In particolare:

Al comma 1, si prevede che le previsioni di spesa del bilancio di previsione sono classificate secondo le modalità indicate all'articolo 14 in:

a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle Regioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate;

b) programmi, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. I programmi sono ripartiti in titoli e sono raccordati alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter dell'articolo 14, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14.

Il comma 2 stabilisce che ai fini della gestione, i programmi sono ripartiti in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I macroaggregati di spesa delle Regioni sono individuati dall'elenco di cui all'allegato n. 14. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.

Con l'inserimento poi dell'articolo 46 (*Fondo crediti di dubbia esigibilità*) si prevede:

Al comma 1, che nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma fondo crediti di dubbia esigibilità, è stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto.

Il comma 2 stabilisce che una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.

Il comma 3 prevede che sia data facoltà alle Regioni di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'articolo 42, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

**La relazione illustrativa** si limita a riferire che l'articolo 45 precisa la classificazione delle spese facendo riferimento all'articolo 14 del decreto legislativo n. 118 del 2011.

Sull'articolo 46 afferma che ivi si disciplina il fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato all'interno dello specifico programma e determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Il comma 2 del citato articolo prevede l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità secondo le modalità di cui all'allegato 4/2. Il comma 3 concede la facoltà alle Regioni di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti" all'interno del programma "Altri fondi" ulteriori accantonamenti per passività potenziali e ne disciplina l'eventuale utilizzo.

**Al riguardo**, il dispositivo innova sensibilmente la disciplina concernente l'impianto di classificazione delle voci di spesa previste per i bilanci regionali, per cui quanto già previsto dall'articolo 12 del decreto legislativo n. 76 del 2000, è in sostanza rinnovato stabilendosi una griglia di nuovi principi di accorpamento delle voci di bilancio, sottraendo alla potestà legislativa delle Regioni la libera determinazione degli strumenti e delle unità di classificazione delle voci da considerare nei propri documenti di bilancio.

Difatti, se la citata norma di principio prevista dalla legge vigente stabiliva una mera aderenza ai criteri di classificazione per funzioni obiettivo (COFOG) previsti in sede UE, per Unità previsionali di base e capitoli, col dispositivo in esame si provvede alla puntuale ridefinizione della griglia metodologica (secondo il prospetto Allegato n. 14 annesso al provvedimento): vincolando, perciò, le Regioni all'adozione di bilanci per missioni e programmi di spesa, secondo le indicazioni ivi riportate, e all'adozione, per le unità elementari, anche di codici di riconoscimento delle spese per Gruppi, secondo quanto stabilito dal nomenclatore COFOG in sede UE.

L'articolo 46 si limita alla previsione per cui all'interno della missione "Fondi e Accantonamenti", nell'ambito del programma fondo crediti di dubbia esigibilità, sia stanziato annualmente un apposito accantonamento, a valere della quota del risultato di amministrazione previsto (commi 1-2), ivi stabilendosi che eventuali ulteriori accantonamenti possano essere predisposti al programma "Altri fondi" in relazione alla copertura di rischi potenziali di spesa (comma 3) ivi ponendosi il problema dei criteri da adottare nella determinazione della svalutazione delle singole partite creditorie a rischio di solvibilità.

Sul punto, come peraltro sottolineato anche dalla Corte dei conti<sup>16</sup>, merita segnalazione la circostanza che gli principi contabili evidenziano per l'ente una serie di principi per il calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità, che deve essere articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti. Difatti, non sono ad esempio oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fideiussione e le entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili, sono accertate per cassa. Parimenti, non sono oggetto di svalutazione le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente.

Dal punto di vista contabile, l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno formale e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata e la integrativa al bilancio deve esporre analiticamente i criteri adottati nella svalutazione di ciascuna categoria di crediti.

---

<sup>16</sup> Corte dei conti, Audizione del 29 maggio 2014, Allegato, pagine 1 e 2.

**Articolo 47 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Sistemi contabili degli organismi e degli enti strumentali della regione. Spese degli enti locali)**

L'articolo 47 del decreto legislativo n. 118 del 2011 introdotto dalla presente disposizione disciplina i sistemi contabili degli organismi e degli enti strumentali della regione.

In particolare, si prevede che le Regioni per conseguire i propri obiettivi si avvalgono di organismi e di enti strumentali, distinti nelle tipologie, definite in corrispondenza delle missioni del bilancio.

Gli organismi strumentali della regione sono costituiti dalle sue articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica, escluso il consiglio regionale. Gli organismi strumentali della regione adottano il medesimo sistema contabile della regione e adeguano la propria gestione alle disposizioni contenute nel presente provvedimento.

Gli organismi strumentali delle Regioni che svolgono la funzione di organismo pagatore dei fondi europei trasmettono il proprio bilancio di previsione, le variazioni di bilancio, il consuntivo ed i dati concernenti le operazioni gestionali alla banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche, di cui all'articolo 13, comma 3, della legge n. 196 del 2009, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Tali organismi non partecipano al rendiconto consolidato di cui all'articolo 11, commi 8 e 9, mentre il consuntivo degli organismi pagatori dei fondi UE partecipa al bilancio consolidato di cui all'articolo 11-*bis*.

Gli enti strumentali della regione sono le aziende e gli enti, pubblici e privati, dotati di personalità giuridica, definiti dall'articolo 11-*ter*. Gli enti strumentali in contabilità finanziaria adottano il medesimo sistema contabile della regione e adeguano la propria gestione alle disposizioni del presente decreto. Gli enti strumentali della regione in contabilità economico-patrimoniale adeguano il proprio sistema contabile ai principi recati dall'articolo 17 in materia di tassonomia per gli enti in contabilità civilistica.

I bilanci degli enti e degli organismi, in qualunque forma costituiti, strumentali della regione, sono approvati annualmente nei termini e nelle forme stabiliti dallo statuto e dalle leggi regionali e sono pubblicati nel sito internet della regione.

**La relazione illustrativa** ribadisce quanto indicato nella norma.

**Al riguardo**, la norma occupandosi dei sistemi contabili degli organismi ed enti strumentali della regione, stabilisce che i sistemi contabili degli organismi strumentali siano i medesimi del sistema contabile adottato dalla regione e devono adeguare la propria gestione alle disposizioni contenute nel presente provvedimento. Allo stesso modo gli enti strumentali, dotati di personalità giuridica, se sono in contabilità finanziaria adottano, anche essi, il medesimo sistema contabile della regione, adeguando la propria gestione alle disposizioni del presente decreto. Una disciplina differente vige per gli enti strumentali in contabilità economico-patrimoniale che devono adeguare il proprio sistema contabile ai principi recati dall'articolo 17 in materia di tassonomia per gli enti in contabilità civilistica. Su tale ultimo punto si rammenta che in aggiunta alle scritture per loro previste dal codice civile ed ai relativi obblighi di bilancio, essi sono tenuti, tra l'altro, alla redazione di un rendiconto finanziario, espressamente redatto in termini di sola "cassa". Al fine della predisposizione di tale documento viene stabilito che gli enti strumentali siano tenuti alla riclassificazione dei propri

dati di cassa omogeneizzandoli con quelli ritraibili per le PA secondo le codifiche del S.I.O.P.E..

### **Articoli 48 (Fondi di riserva) e 49 (Fondi speciali) del D.Lgs. 118 del 2011**

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema prevede il testo dell'articolo 48 (*Fondi di riserva*) del decreto legislativo n. 118/2011, laddove si prevede:

Al comma 1, che nel bilancio sono iscritti:

a) nella parte corrente, un «fondo di riserva per spese obbligatorie» dipendenti dalla legislazione in vigore. Le spese obbligatorie sono quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni ed altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamenti di mutui, nonché quelle così identificative per espressa disposizione normativa;

b) nella parte corrente, un «fondo di riserva per spese impreviste» per provvedere alle eventuali deficienze delle assegnazioni di bilancio, che non riguardino le spese di cui alla lettera a), e che, comunque, non impegnino i bilanci futuri con carattere di continuità;

c) il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa di cui al comma 3.

Al comma 2 che l'ordinamento contabile della regione disciplina le modalità e i limiti del prelievo di somme dai fondi di cui al comma 1, escludendo la possibilità di utilizzarli per l'imputazione di atti di spesa. I prelievi dal fondo di cui al comma 1, lettera a), sono disposti con decreto dirigenziale. I prelievi dal fondo di cui al comma 1, lettera b), sono disposti con delibere della giunta regionale.

Al comma 3, che il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa è iscritto nel solo bilancio di cassa per un importo definito in rapporto alla complessiva autorizzazione a pagare ivi disposta, secondo modalità indicate dall'ordinamento contabile regionale in misura non superiore ad un dodicesimo e i cui prelievi e relative destinazioni ed integrazioni degli altri programmi di spesa, nonché dei relativi capitoli del bilancio di cassa, sono disposti con decreto dirigenziale.

Si provvede poi a formulare una definizione dell'articolo 49 (*Fondi speciali*) dove si stabilisce:

Al comma 1, che nel bilancio regionale possono essere iscritti uno o più fondi speciali, destinati a far fronte agli oneri derivanti da provvedimenti legislativi regionali che si perfezionino dopo l'approvazione del bilancio.

Al comma 2 che i fondi di cui al comma 1 non sono utilizzabili per l'imputazione di atti di spesa; ma solo ai fini del prelievo di somme da iscrivere in aumento alle autorizzazioni di spesa dei programmi esistenti o dei nuovi programmi dopo l'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che autorizzano le spese medesime.

In merito al comma 3, che i fondi di cui al comma 1 sono tenuti distinti a seconda che siano destinati al finanziamento di spese correnti o di spese in conto capitale.

Al comma 4, che le quote dei fondi speciali, non utilizzate al termine dell'esercizio secondo le modalità di cui al comma 2, costituiscono economie di spesa.

Al comma 5, che ai fini della copertura finanziaria di spese derivanti da provvedimenti legislativi non approvati entro il termine dell'esercizio relativo, ma in corso di approvazione da parte del Consiglio, può farsi riferimento alle quote non utilizzate dei relativi fondi speciali di detto esercizio. A tal fine, le economie di spesa derivanti dalle quote non utilizzate di tali fondi speciali costituiscono una quota accantonata del risultato di amministrazione, destinata alla copertura finanziaria di spese derivanti dai relativi provvedimenti legislativi, purché tali provvedimenti siano approvati entro il termine dell'esercizio immediatamente successivo.

**La relazione illustrativa** ribadisce che l'articolo 48 prevede al comma 1 l'iscrizione nella parte corrente di un fondo di riserva per spese obbligatorie dipendenti dalla legislazione in vigore, un fondo di riserva per spese impreviste e

un fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa disciplinato al successivo comma 3.

Sull'articolo 49 afferma che ivi si prevede l'iscrizione e la disciplina, anche delle eventuali economie, di uno o più fondi speciali distinti a seconda che siano destinati al finanziamento di spese correnti o di spese in conto capitale.

**Al riguardo**, le norme in rassegna appaiono sostanzialmente confermate di quanto già previsto agli articoli 13 e 14 del decreto legislativo n. 76 del 2000 recante nome di principio sull'ordinamento contabile delle Regioni, sia pure caratterizzandosi per un maggiore livello di dettaglio nella definizione delle componenti rientranti nella gamma delle spese obbligatorie.

Pertanto, non ci sono osservazioni.

### ***Articolo 50 del D.Lgs. 118 del 2011 (Assestamento del bilancio)***

La lettera v) dell'articolo 1 prevede anche l'inserimento dell'art. 50 (*Assestamento del bilancio*) al decreto legislativo n. 118/2011, laddove è stabilito:

Al comma 1 che entro il 31 luglio, la regione sia tenuta all'approvazione con legge dell'assestamento delle previsioni di bilancio, anche sulla scorta della consistenza dei residui attivi e passivi, del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità, accertati in sede di rendiconto dall'esercizio scaduto il 31 dicembre precedente, fermi restando i vincoli di cui all'articolo 40.

Al comma 2 che la legge di assestamento del bilancio dia atto del permanere degli equilibri generali di bilancio e, in caso di accertamento negativo, assuma i necessari provvedimenti di riequilibrio.

In merito al comma 3, che alla legge di assestamento sia allegata una nota integrativa nella quale sono indicati:

- a) la destinazione del risultato economico dell'esercizio precedente o i provvedimenti atti al contenimento e assorbimento del disavanzo economico;
- b) la destinazione della quota libera del risultato di amministrazione;
- c) le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione tenuto conto della struttura e della sostenibilità del ricorso all'indebitamento, con particolare riguardo ai contratti di mutuo, alle garanzie prestate e alla conformità dei relativi oneri alle condizioni previste dalle convenzioni con gli istituti bancari e i valori di mercato, evidenziando gli oneri sostenuti in relazione ad eventuali anticipazioni di cassa concesse dall'istituto tesoriere.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo 50 stabilisce entro il 31 luglio il termine per l'approvazione, con legge, dell'assestamento delle previsioni di bilancio. Tale legge deve anche dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio e, in caso di accertamento negativo, assumere i necessari provvedimenti di riequilibrio. Il comma 3 prevede in allegato una nota integrativa ed elenca il contenuto.

**Al riguardo**, il dispositivo riformula il contenuto della legge di assestamento, ivi prevedendosi innanzitutto il differimento del termine di approvazione del relativo provvedimento al 31 luglio (non più al 30 giugno) nonché adottando una formulazione più aderente alle nuove norme di principio,

in particolare, in materia di contabilità e bilanci regionali. Ciò rende, in definitiva, il dispositivo sensibilmente innovativo rispetto a quanto in proposito già previsto dalla legislazione vigente all'articolo 15 del decreto legislativo n. 76/2000. Il comma 1, precisa poi che l'assestamento delle previsioni di bilancio debba avvenire anche in considerazione della consistenza dei residui attivi e passivi, del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità, per come essi siano stati accertati alla fine dell'esercizio precedente. Il comma 2, sottolinea inoltre che col provvedimento di assestamento si dovrà dare certificazione della permanenza degli equilibri generali del bilancio, all'occorrenza determinando l'adozione anche dei provvedimenti che si rendessero necessari a tal fine.

Il comma 3 precisa inoltre il contenuto che dovrà essere riportato nella nota integrativa, precisando che ivi dovrà essere riportata la destinazione del risultato economico relativo all'esercizio precedente ovvero le modalità di contenimento dell'eventuale disavanzo economico (lettera *a*)) oltre che le modalità di destinazione della quota libera del risultato di amministrazione (lettera *b*)) e le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione (lettera *c*)).

Posto che il dispositivo appare sostanzialmente confermativo del ruolo del provvedimento di assestamento nel ciclo di bilancio delle Regioni, va però sottolineato che il dispositivo prevede, espressamente, nel nuovo impianto di contabilità delle Regioni, che esso dovrà assicurare la permanenza dell'equilibrio complessivo della gestione, fornendo a tal fine una certificazione *ad hoc* nonché predisponendo gli interventi necessari alla stabilizzazione del medesimo.

In tal senso, è possibile affermare che il provvedimento di assestamento nel nuovo quadro di definizione della contabilità regionale si configura come strumento "sostanziale" nell'ottica del mantenimento degli equilibri di bilancio piuttosto che strumento meramente formale finalizzato all'aggiornamento delle previsioni e alla determinazione delle eventuali variazioni compensative tra stanziamenti di bilancio in corso d'anno.

***Articolo 51 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Variazioni del bilancio di previsione, del documento tecnico di***  
***accompagnamento e del bilancio gestionale)***

Il comma 1 consente variazioni nel corso dell'esercizio al bilancio di previsione purché autorizzate con legge.

Il comma 2 elenca i casi in cui la giunta, con provvedimento amministrativo, può autorizzare le variazioni del documento tecnico di accompagnamento e le variazioni del bilancio al previsione. Si tratta in particolare di: *a*) istituzione di nuove tipologie di bilancio, per l'iscrizione di entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici nonché per l'iscrizione delle relative spese, quando queste siano tassativamente regolate dalla legislazione in vigore; *b*) 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; c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione; d) variazioni compensative tra le dotazioni di cassa delle missioni e dei programmi di diverse missioni; e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato; f) le variazioni riguardanti l'utilizzo del fondo di riserva per le spese impreviste; g) le variazioni necessarie per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti; h) le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite giro e le operazioni per conto di terzi.

Il comma 3 demanda all'ordinamento contabile regionale la disciplina delle modalità con cui la giunta regionale o il Segretario generale, con provvedimento amministrativo, autorizza le variazioni del bilancio gestionale che non sono di competenza dei dirigenti e del responsabile finanziario.

Il comma 4 consente, salva differente previsione definita dalle Regioni nel proprio ordinamento contabile, ai dirigenti responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, al responsabile finanziario della regione di effettuare: 1) variazioni del bilancio gestionale compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato; 2) variazioni di bilancio riguardanti la mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate; 3) variazioni di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato escluse quelle di competenza della giunta. Salvo differente autorizzazione della giunta, con riferimento ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e ai trasferimenti in conto capitale, i dirigenti responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare variazioni compensative solo dei capitoli di spesa appartenenti al medesimo macroaggregato e al medesimo codice di quarto livello del piano dei conti.

Il comma 5 vieta le variazioni amministrative compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi e spostamenti di somme tra residui e competenza.

Il comma 6 impedisce l'approvazione di variazioni al bilancio dopo il 30 novembre dell'anno a cui il bilancio stesso si riferisce, fatte salve alcune ipotesi: a) l'istituzione di tipologie di entrata di cui al comma 2, lettera a); b) l'istituzione di tipologie di entrata, nei casi non previsti dalla lettera a) con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria; c) le variazioni del fondo pluriennale vincolato; d) le variazioni necessarie per consentire la reimputazione di obbligazioni già assunte agli esercizi in cui sono esigibili; e) i prelievi dai fondi di riserva per le spese obbligatorie, per le spese impreviste, per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti e le spese potenziali<sup>17</sup>; f) le variazioni necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate.

Il comma 7 precisa che i provvedimenti amministrativi che dispongono le variazioni al bilancio di previsione non possono disporre variazioni del documento tecnico di accompagnamento o del bilancio gestionale.

In base al comma 8, salvo quanto disposto dal presente articolo e dagli articoli 48 (Fondi di riserva) e 49 (Fondi speciali), sono vietate le variazioni compensative degli stanziamenti di competenza da un programma all'altro del bilancio con atto amministrativo.

Il comma 9 prevede la trasmissione delle variazioni al bilancio di previsione al tesoriere con l'invio del prospetto di cui all'articolo 10, comma 4, allegato alla legge o al provvedimento di approvazione della variazione. Sono altresì trasmesse al tesoriere: a) le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento; b) le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.

---

<sup>17</sup> Le spese potenziali dovrebbero fare riferimento a corrispondenti passività potenziali. L'articolo 167 del TUEL come modificato dal presente schema di decreto dà facoltà agli enti locali di stanziare accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. Si rinvia alla relativa scheda.

**La Relazione illustrativa** descrive sinteticamente le norme.

**Al riguardo**, non ci sono osservazioni. Si segnala, comunque, che le Regioni, in sede di conferenza nel sancire intesa sullo schema di decreto in esame, hanno proposto di integrare il comma 6 aggiungendo un ulteriore caso in cui sono consentite variazioni al bilancio anche dopo il 30 novembre: si tratta delle variazioni necessarie agli adeguamenti dei capitoli per la regolazione degli incassi UE versati nei conti di tesoreria centrale intestati alle Regioni.

***Articolo 52 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(La gestione delle entrate e delle spese)***

La lettera v) dell'articolo 1 provvede all'inserimento della novella dell'art. 52 (*La gestione delle entrate e delle spese*) al decreto legislativo n. 118/2011 in cui si prevede che la gestione delle entrate si attui attraverso le fasi dell'accertamento, della riscossione e del versamento (comma 1). La gestione delle spese si attui attraverso le fasi dell'impegno, della liquidazione, dell'ordinazione e del pagamento (comma 2).

**La relazione illustrativa** si limita a riferire che l'articolo indica le fasi attraverso le quali si attua la gestione delle entrate e delle spese.

**Al riguardo**, trattasi di mera riproduzione di analoga norma già prevista per l'ordinamento di contabilità generale dello Stato e analoga alla disciplina prevista dalla singole leggi di contabilità adottate dalle Regioni.

Pertanto, non ci sono osservazioni.

***Articolo 53 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Accertamenti)***

Il comma 1 dispone che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate dalle quali derivano entrate per la Regioni (obbligazione attiva) devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione scade, sulla base del principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2, specificando nel contempo che le entrate devono essere registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

Il comma 2 esplicita che l'accertamento costituisce la prima fase della gestione dell'entrata, con la quale il funzionario verifica la ragione del credito e la sussistenza di un titolo giuridico che determina un'obbligazione attiva giuridicamente perfezionata, individua il debitore e la scadenza, quantifica la somma da incassare e registra il diritto di credito imputandolo contabilmente all'esercizio finanziario in cui viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario; è inoltre vietato l'accertamento di entrate future.

**La relazione illustrativa** riporta le medesime informazioni.

**Al riguardo**, si evidenzia che l'allegato al quale la norma rimanda (n. 4/2), al paragrafo 3, tratta della fase di accertamento dell'entrata e della relativa

imputazione contabile, specificando dettagliatamente il trattamento di varie fattispecie, come, ad esempio, le entrate di dubbia e difficile esazione<sup>18</sup>, le entrate per le quali il bilancio non prevede l'apposita "tipologia di entrata", quelle rivenienti dalla gestione e/o cessione di beni o diritti o da concessioni, quelle derivanti dall'assunzione di prestiti, le entrate conseguenti all'esistenza di contratti "derivati" in relazione ad un indebitamento sottostante, quelle derivanti da operazioni di cartolarizzazione.

Si sottolinea poi il passaggio dal criterio della competenza finanziaria a quello della c.d. competenza potenziata, in applicazione del quale le entrate devono essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo escludendosi la possibilità che vengano accertate, e quindi contabilizzate, entrate future. Tale innovazione, che appare un elemento di chiarezza ai fini della lettura e del monitoraggio del bilancio, comporterà un riaccertamento dei residui attivi e passivi, soprattutto in fase di prima applicazione.

#### ***Articolo 54 del D.Lgs. 118 del 2011 (La riscossione)***

Il comma 1 definisce la riscossione come l'introito materiale delle somme dovute all'ente ad opera del tesoriere o degli incaricati della riscossione stessa. Il comma 2 specifica che la riscossione avviene mediante ordinativo di incasso precisando nel contempo gli elementi, elencati nel comma 3, che lo connotano come tale. Si chiarisce poi, nei commi successivi, che gli ordinativi di incasso riferiti ad entrate di competenza dell'esercizio in corso devono essere tenuti distinti da quelli relativi ai residui; si impone quindi il rispetto del limite dello stanziamento di cassa per gli incassi derivanti da accensione di prestiti e si vieta l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa della regolarizzazione alle partite di giro. Il comma 9, infine fa decorrere dal 1 gennaio 2016 l'applicazione all'ordinativo di incasso dei codici, di cui al comma 3, lettera e), riguardanti la transazione elementare.

**La relazione illustrativa** ripercorre il contenuto della norma ricordando che l'articolo disciplina la riscossione, i requisiti dell'ordinativo, la distinzione tra ordinativi che si riferiscono alla competenza e quelli relativi ai residui, l'imputazione provvisoria alle partite di giro ed il rispetto del limite dello stanziamento di cassa per gli incassi derivanti da accensione di prestiti.

**Al riguardo**, si segnala il rinvio dell'applicazione all'ordinativo di incasso del codice della transazione elementare a decorrere dal 1° gennaio 2016; si ricorda che l'introduzione di tale codifica è finalizzata alla realizzazione di una completa tracciabilità delle operazioni contabili.

---

<sup>18</sup> Si tratta delle entrate per le quali non è certa la riscossione integrale (ad esempio sanzioni amministrative al codice della strada, oneri di urbanizzazione, proventi derivanti dalla lotta all'evasione).

### **Articolo 55 del D.Lgs. 118 del 2011** **(Il versamento)**

Il comma 1 indica nel versamento l'ultima fase del procedimento di entrata precisando che lo stesso consiste nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse della regione; in base al comma 2 gli incaricati della riscossione interni ed esterni versano al tesoriere le somme riscosse nei termini e nei modi fissati dai regolamenti di contabilità e dagli accordi convenzionali. È infine stabilito (dal comma 3) che gli incaricati interni versano le somme riscosse presso la tesoreria della regione con cadenza stabilita dall'ordinamento contabile regionale, non superiore ai quindici giorni lavorativi.

**La relazione illustrativa** si limita ad affermare che l'articolo disciplina la fase del versamento.

**Al riguardo**, si evidenzia che l'individuazione prescrittiva di una cadenza non superiore a quindici giorni lavorativi ai fini del versamento delle somme riscosse da parte degli incaricati interni appare costituire un elemento di certezza rispetto ai tempi di acquisizione delle somme riscosse da parte della tesoreria della regione.

### **Articolo 56 del D.Lgs. 118 del 2011** **(Impegni di spesa)**

La lettera v) del comma 1 dello schema inserisce la novella dell'art. 56 (*Impegni di spesa*) al decreto legislativo n. 118/2011 in cui si prevede:

Al comma 1, che tutte le obbligazioni giuridicamente passive, da cui derivano spese per la regione, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Le spese sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

Al comma 2 che l'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene riconosciuto il perfezionamento di un'obbligazione giuridica passiva, ed è determinata la ragione del debito, la somma da pagare, il soggetto creditore, la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio e la data di scadenza.

Al comma 3, che gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili. Gli impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunti in relazione alle esigenze della gestione.

Il comma 4 stabilisce che durante la gestione, con riferimento agli stanziamenti del bilancio di previsione, possono essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi, per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dalla regione l'obbligazione di spesa verso i terzi, decadono e costituiscono economia di bilancio, concorrendo alla determinazione del risultato di amministrazione di cui all'articolo 42. Le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, recante codice dei contratti pubblici, esigibili negli esercizi successivi, effettuate sulla base della gara per l'affidamento dei lavori, formalmente indetta ai sensi dell'articolo 53, comma 2, del citato decreto legislativo n. 163 del 2006 concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale è ridotto di pari importo.

Il comma 5 afferma che costituiscono economia le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto nel corso dell'esercizio, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.

Il comma 6 prevede che al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il funzionario della Regione che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di bilancio, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.

Il comma 7 stabilisce che nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa comunica al destinatario della spesa le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno delle spese riguardanti somministrazioni, forniture e prestazioni professionali è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione. In mancanza della comunicazione, il terzo interessato ha facoltà di non eseguire la prestazione sino a quando i dati non gli vengano comunicati.

Il comma 8 stabilisce che l'ordinamento contabile della regione disciplina le modalità attraverso le quali le fatture o i documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione di beni, lo stato di avanzamento di lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente, sono annotate entro 10 giorni nel registro delle fatture ricevute. Per tali documenti, è istituito un registro unico, ed è esclusa la possibilità di ricorrere a registri di settore o di reparto. Nel registro delle fatture ricevute è annotato:

- a) il numero di registrazione di entrata;
- b) la data di emissione della fattura o del documento contabile equivalente;
- c) il nome del creditore;
- d) l'oggetto della fornitura;
- e) l'importo totale, al lordo di IVA e di eventuali altri oneri e spese indicati;
- f) gli estremi dell'impegno indicato nella fattura o nel documento contabile ai sensi di quanto previsto nel comma 7;
- g) se la spesa è rilevante o meno ai fini IVA;
- h) e qualsiasi altra informazione che si ritiene necessaria.

**La relazione illustrativa** riferisce che il dispositivo disciplina la fase dell'impegno precisando che le obbligazioni giuridicamente perfezionate devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste. Il comma 3 impone il rispetto dei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili. I commi successivi disciplinano la prenotazione degli impegni relativi a procedure in via di espletamento, le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici e le spese riguardanti trasferimenti e contributi ad amministrazioni pubbliche.

Il comma 8 disciplina l'istituzione e la tenuta del registro unico delle fatture ricevute e detta l'elenco delle annotazioni che deve contenere.

**Al riguardo**, il dispositivo innova sensibilmente la disciplina dell'istituto dell'impegno per l'ordinamento contabile delle Regioni, così come definito nella

cornice di principio formulata dall'articolo 18 del decreto legislativo n. 76/2000, fornendo una rappresentazione dell'istituto più aderente all'obiettivo di assicurare la permanenza in corso di gestione degli equilibri "contabili" individuati nel bilancio di previsione.

In particolare, ai commi 1 e 2, ancor prima di definire contenuto e tipologia atti da cui promana l'assunzione degli "impegni" di spesa si stabilisce il principio inderogabile per cui tutte le obbligazioni giuridicamente vincolanti per le Regioni, debbano essere registrarsi nelle scritture allorché le obbligazioni ed esse sottostanti risultino perfezionate e suscettibili esecuzione per effetto della relativa scadenza. In tal senso, rilevando anche le spese (e gli impegni) per cui le scritture di cassa non registrino movimentazioni effettive di danaro.

Si tratta della affermazione del principio cardine ai fini della competenza finanziaria cd "potenziata", per cui la definizione degli effetti di imputazione contabile dei residui che sono correlati ad obbligazioni per cui pure si è ultimato il perfezionamento giuridico, debba interessare gli stanziamenti iscritti nei bilanci di previsione dei soli esercizi per cui le medesime partite contabili si prevede vengano a scadenza: in ciò eliminandosi l'effetto di "trascinamento" di residui nei bilanci di previsione, provenienti da esercizi pregressi, senza tener conto del loro grado di effettivo smaltimento atteso nell'anno finanziario rappresentato. L'espedito consentirebbe di per sé di fare chiarezza sulla definizione e portata del risultato di esercizio (avanzo/disavanzo) previsto (bilancio di previsione) o accertato (rendiconto), al netto di tutte le componenti non riferibili al medesimo anno e ciò non di meno classificate in conto residui.

In altri termini, trattasi del c.d. principio della competenza "a scadenza", che, in prospettiva, dovrà trovare applicazione anche per le altre amministrazioni pubbliche (decreto legislativo n. 91/2011). Per lo stesso bilancio dello Stato, era stato previsto dall'art. 42 della legge 196/2009 quale criterio di delega il superamento del principio della competenza giuridica, a favore del principio in questione, tuttavia il termine della delega è scaduto senza che essa sia stata esercitata.

In proposito, come rilevato anche dalla Corte dei Conti, è tuttavia da considerare che il principio della competenza finanziaria "potenziata" impone che l'ente debba procedere ad una attenta programmazione dei propri flussi monetari, anche tenendo conto del rispetto dei vincoli che caratterizzano le entrate, per cui eventuali cancellazioni di residui passivi – a cui non corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate – correlate ad entrate vincolate a specifica destinazione, potrebbero creare pesanti conseguenze per i futuri equilibri di bilancio degli enti allorché non siano accompagnate da opportuni accantonamenti anche di quote di avanzo eventualmente già vincolate<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Commissione parlamentare bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale, Audizione del presidente della Corte dei conti del 4 giugno 2014, pagina 4 e seguenti.

Sul punto si avrà modo di ritornare in relazione all'articolo 60.

Il comma 3 innova, poi, la stessa nozione contabile di impegno stabilendo che si qualificano tali le sole obbligazioni che siano state assunte nei limiti degli stanziamenti di competenza del bilancio di previsione. I commi 4 e 5 si soffermano poi sulla specifica disciplina concernente la qualificazione delle "economie" che si formano a valere degli stanziamenti di spesa.

Il comma 6 si sofferma quindi sull'*iter* amministrativo che dà luogo alla formazione dell'impegno contabile, prevedendo che ricada sul funzionario della regione che adotta impegni di spesa la responsabilità di accertamento preventivo della compatibilità quali-quantitativa dello stanziamento previsto rispetto ai fabbisogni di spesa da fronteggiare, al precipuo fine di evitare il formarsi di debiti pregressi.

Il comma 7 prevede l'obbligatorietà dell'informazione all'interessato dell'avvenuto impegno di spesa per le obbligazioni contratte dall'ente, in tutti i casi di trasferimenti di contributi, ovvero di acquisizioni di risorse per beni o servizi, sino al riconoscimento della facoltà in capo al terzo di non procedere alla prestazione pattuita in assenza della trasmissione degli elementi identificativi dell'atto di impegno trasmesso. Il comma 8 si sofferma quindi sui requisiti formali delle registrazioni contabili concernenti gli atti di impegno, allorché i medesimi risultino corredati dalla ricezione di regolare fattura di acquisto da parte del fornitore.

#### ***Articolo 57 del D.Lgs. 118 del 2011 (Liquidazione della spesa)***

La lettera v) dell'articolo 1 reca anche la novella dell'articolo 57 (*Liquidazione della spesa*) inserito al decreto legislativo n. 118/2011, in cui si prevede:

Al comma 1, che la liquidazione costituisce la fase del procedimento di spesa con la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto del creditore, si determina la somma da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.

Al comma 2, che la liquidazione è una registrazione contabile effettuata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, a seguito della acquisizione completa della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore e a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite.

**La relazione illustrativa** si limita a ribadire che la norma disciplina la fase della liquidazione.

**Al riguardo**, va sottolineato che la disciplina di principio contenuta nelle norme vigenti di cui all'ordinamento contabile delle Regioni contenuto nel decreto legislativo n. 76/2000, non si soffermano, nello specifico, su tale fase del procedimento di formazione della spesa, essendo tale profilo disciplinato dalla singole leggi di contabilità adottate dalle Regioni. Il dispositivo in esame qualifica "liquidazione" come la fase in cui si procede all'accertamento della

regolarità della prestazione resa in favore dell'ente, sulla base della verifica tecnica delle prestazioni concordate, nonché degli elementi documentativi necessari a comprovarne la corrispondenza con gli elementi quali-quantitativi fissati nei contratti da cui si sono generate le relative obbligazioni.

Trattandosi di profilo procedurale di rilievo meramente gestionale, non ci sono osservazioni.

### **Articolo 58 del D.Lgs. 118 del 2011 (Il pagamento della spesa)**

Alla lettera v) dell'articolo 1, si prevede anche la novella dell'articolo 58 (*Il pagamento della spesa*) inserito al decreto legislativo n. 118/2011 in cui si prevede:

Al comma 1, che il pagamento delle spese sia ordinato al tesoriere entro i limiti delle previsioni di cassa, mediante l'emissione di mandati di pagamento numerati in ordine progressivo e contrassegnati da evidenze informatiche del capitolo. Gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro non costituiscono limite ai pagamenti.

Al comma 2, che al pagamento delle spese, conseguenti alle deliberazioni o agli atti con i quali sono assunti i relativi impegni, si provvede esclusivamente se tali deliberazioni o atti siano divenuti esecutivi, ovvero risultino immediatamente eseguibili.

Al comma 3, che i mandati di pagamento sono firmati dal responsabile del servizio finanziario o da un suo delegato e contengono almeno i seguenti elementi:

- a) il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
- b) la data di emissione;
- c) l'indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa, distintamente per residui o competenza, e della relativa disponibilità in termini di cassa;
- d) l'indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché il relativo codice fiscale o la partita IV A;
- e) l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
- f) la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa;
- g) le modalità di pagamento se richieste dal creditore;
- h) la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
- i) i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, inseriti nei campi liberi del mandato a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere;
- j) il codice che identifica le spese non soggette al controllo dei dodicesimi previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2, in caso di esercizio provvisorio.

Il comma 4 stabilisce che i codici di cui al comma 3, lettera i), possono essere applicati al mandato a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Il comma 5 prevede che il tesoriere effettui i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento e da altri obblighi di legge, anche in assenza della preventiva emissione del relativo mandato di pagamento. Entro trenta giorni, la regione emette il relativo mandato ai fini della regolarizzazione.

Il comma 6 stabilisce che i mandati che si riferiscono alla competenza sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione unica per esercizio e progressiva. Entrambi sono imputati all'esercizio in cui il tesoriere li ha eseguiti, anche se la relativa comunicazione è pervenuta nell'esercizio successivo.

Il comma 7 stabilisce che è vietata l'imputazione provvisoria dei pagamenti in attesa di regolarizzazione alle partite di giro.

Il comma 8 afferma che i mandati di pagamento, non pagati entro il termine dell'esercizio, sono commutati dal tesoriere, nelle forme e nelle modalità previste dalla legge, in assegni postali localizzati o altri mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale, al fine

di rendere possibile, al 31 dicembre di ciascun anno, la parificazione dei mandati emessi dall'ente con quelli pagati dal tesoriere.

**La relazione illustrativa** afferma che il dispositivo disciplina la fase del pagamento che è ordinato al tesoriere entro i limiti delle previsioni di cassa, ad eccezione dei rimborsi delle anticipazioni e delle partite di giro, mediante l'emissione di mandati di pagamento numerati in ordine progressivo e contrassegnati da evidenze informatiche del capitolo.

Il comma 3 elenca gli elementi minimi che i mandati devono contenere, ricordando che il codice della transazione elementare è applicato dal 1° gennaio 2016.

Nei commi successivi, poi, si ribadisce che entro 30 giorni la regione regolarizza i pagamenti effettuati dal tesoriere derivanti da obblighi tributari, somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento e da altri obblighi di legge, la distinzione dei mandati in conto competenza da quelli in conto residui, la numerazione progressiva e l'imputazione all'esercizio in cui il tesoriere li ha eseguiti.

**Al riguardo**, va in premessa sottolineato che l'articolo 19 del decreto legislativo n. 76/2000, recante le vigenti norme di principio in materia di contabilità e bilanci delle Regioni, fornisce una descrizione assai sintetica delle modalità di accesso e delle tipologie di atti che qualificano la fase del pagamento delle spese da parte delle Regioni.

Per contro, con l'articolo in esame, in un concezione assai più particolareggiata della tassonomia di criteri e procedure che disciplinano la fase dei pagamenti, dopo aver definito la fase della "Ordinazione" del pagamento all'ente tesoriere, che deve operare nei limiti delle sole previsioni di cassa iscritte a bilancio, si specifica che la emissione dei relativi titoli (mandati) debba rispondere ad un mero criterio "cronologico" (comma 1).

La norma stabilisce poi che l'emissione dei suddetti titoli di spesa possa avvenire solo a fronte di titoli esecutivi o che risultino immediatamente eseguibili dal punto di vista procedurale (comma 2). Il dispositivo evidenzia, poi, i requisiti formali sulla cui base devono essere corredati i mandati di pagamento, ivi compreso l'obbligo di indicazione dei codici relativi alle transazioni elementari indicate agli articoli 5-7, e di sottoscrizione del responsabile del servizio finanziario del suo delegato (comma 3), nonché, la decorrenza dei relativi adempimenti solo dal 2016.

Si provvede quindi ad indicare esplicitamente i casi in cui il tesoriere può provvedere al pagamento, anche in assenza della emissione del relativo mandato da parte dell'ente, salvo regolarizzazione del relativo pagamento (comma 5). Si formalizza, quindi, il principio della obbligatorietà della differente imputazione, a competenza o a "residui", per i mandati emessi a seconda delle relative attribuzioni dei procedimenti di spesa, in relazione al momento sorgivo delle

relative obbligazioni di spesa (comma 6). A tale proposito, l'articolo esclude espressamente la legittimità della pratica assai diffusa dell'imputazione "provvisoria" dei pagamenti, in attesa di regolarizzazione alle partite "di giro"(comma 7).

Infine, il dispositivo prevede che al fine di consentire la chiusura delle movimentazioni contabili di cassa e la necessaria parifica delle scritture dell'ente con quelle tenute dal tesoriere, sia obbligatorio provvedere alla commutazione dei pagamenti non andati a buon fine entro il 31 dicembre, in appositi assegni postali localizzati o altri mezzi analoghi, anche allo scopo di considerare a tal fine "conclusi" i relativi cicli gestionali di spesa.

Quelli in esame, pur trattandosi di aspetti meramente connessi alla fase di esecuzione del bilancio regionale, va sottolineato che il vincolo di imputazione dei titoli di spesa da parte del responsabile finanziario e l'esplicita esclusione della possibilità di provvedere ad imputazioni "provvisorie" dei pagamenti costituiscono novità di rilievo ponendo termine a prassi e procedure che in tal senso hanno determinato una certa versatilità nella imputazione a bilancio dei pagamenti.

In tal senso, appare estremamente utile la norma che prevede la esecuzione anche dei titoli di pagamento comunque emessi entro il 31 dicembre al fine di evitare effetti di "sospeso" che hanno sinora complicato la parificazione delle scritture tra Regioni e tesoriери.

***Articolo 59 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Modalità di estinzione dei titoli di pagamento)***

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema prevede la novella dell'articolo 59 (*Modalità di estinzione dei titoli di pagamento*) al decreto legislativo n. 118/2011, in cui si prevede:

Al comma 1, che le Regioni possono disporre, su richiesta scritta del creditore e con spese a suo carico, che i mandati di pagamento siano estinti mediante:

a) accredito in conto corrente postale intestato al creditore;  
b) commutazione in vaglia cambiario o in assegno circolare, non trasferibile, all'ordine del creditore;

c) accredito in conto corrente bancario;

d) altre forme di pagamento previste dai sistemi bancari e postali.

Al comma 2, che le dichiarazioni di accredito o di commutazione, che sostituiscono la quietanza del creditore, devono risultare da annotazione sul mandato di pagamento, o su evidenze informatiche, recante gli estremi relativi alle operazioni.

La relazione illustrativa si limita all'affermazione per cui l'articolo riguarda le modalità di estinzione dei titoli di pagamento

**Al riguardo**, trattasi di profili procedurali connessi all'effettuazione e alla validità dei pagamenti disposti da parte delle Regioni e alle comuni e collaudate modalità attraverso cui si procede alla effettuazione delle normali transazioni bancarie in condizioni di sicurezza e trasparenza. Non ci sono osservazioni.

## **Articolo 60 del D.Lgs. 118 del 2011 (Gestione dei residui)**

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema prevede l'inserimento dell'articolo 60 (*Gestione dei residui*) del decreto legislativo n. 118/2011, in cui si prevede:

Al comma 1, che costituiscono residui attivi le somme accertate e non riscosse e versate entro il termine dell'esercizio, da iscriversi nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo.

Al comma 2, che costituiscono residui passivi le somme impegnate a norma dell'articolo 56, liquidate o liquidabili, e non pagate entro il termine dell'esercizio, da iscriversi nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Non è ammessa la conservazione nel conto dei residui di somme non impegnate a norma dell'articolo 56.

Al comma 3, che a decorrere dall'entrata in vigore del presente decreto, non è consentita la cancellazione dei residui passivi dalle scritture contabili per perenzione. L'istituto della perenzione amministrativa si applica per l'ultima volta in occasione della predisposizione del rendiconto dell'esercizio 2014. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 è accantonata per garantire la copertura della reiscrizione dei residui perenti, per un importo almeno pari all'incidenza delle richieste di reiscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare dei residui perenti e comunque incrementando annualmente l'entità dell'accantonamento di almeno il 20 per cento, fino al 70 per cento dell'ammontare dei residui perenti.

Il comma 4 prevede che la gestione della competenza è separata da quella dei residui.

Il comma 5 afferma che i residui attivi e passivi di ciascun esercizio sono trasferiti ai corrispondenti capitoli dell'esercizio successivo, separatamente dagli stanziamenti di competenza dello stesso.

Il comma 6 prevede che tutte le somme iscritte tra le entrate di competenza del bilancio e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono a determinare i risultati finali della gestione.

Il comma 7 stabilisce che tutte le somme iscritte negli stanziamenti di competenza del bilancio e non impegnate, a norma dell'articolo 56, entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e a tale titolo concorrono a determinare i risultati finali della gestione, escluse le somme iscritte negli stanziamenti relativi ai fondi pluriennali vincolati in corrispondenza di impegni imputati agli esercizi successivi.

**La relazione illustrativa** si limita disciplina la gestione dei residui con rinvii all'articolo 56.

Sul comma 3 afferma che ivi si vieta la cancellazione dei residui passivi, dalle scritture contabili, per perenzione. Permette la perenzione fino alla predisposizione del rendiconto dell'esercizio 2014 e impone l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 almeno pari all'incidenza delle richieste di reiscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare dei residui perenti e l'incremento di tale quota di almeno il 20% fino al 70% dell'ammontare dei residui perenti, per garantire la copertura della reiscrizione di tali residui.

**Al riguardo**, il dispositivo provvede alla ridefinizione dell'istituto dei residui attivi e passivi della contabilità delle Regioni, rispetto a quanto a suo tempo definito dalla norma di principio di cui all'articolo 21 del decreto legislativo n. 76/2000.

In particolare, ai commi 1 e 2 si provvede alla ridefinizione della nozione di residuo per la componente attiva (entrate) e passiva (spese), circoscrivendone la possibilità di riporto a nuovo al solo anno successivo a quello di maturazione.

La novità di particolare valore metodologico è data dalla abrogazione dell'istituto della perenzione contabile dall'ambito della contabilità regionale (comma 3): ciò presumibilmente al fine di circoscrivere gli attuali limiti di significatività della rappresentazione finanziaria del "passivo" dei bilanci regionali, anche alla luce delle evidenze emergenti dalla tenuta della contabilità patrimoniale, oltre che finanziaria.

In altri termini, allorché risultino fondati i presupposti a monte della sua formazione, il dispositivo prevede che il residuo venga riportato nella contabilità finanziaria, pro quota in relazione o al momento della effettuazione dei relativi pagamenti.

Il dispositivo provvede poi a cristallizzare il principio per cui la competenza debba essere tenuta sempre distinta dalla gestione dei residui, per cui i medesimi andranno comunque riportati nel bilancio a nuovo con separata evidenza rispetto alle dotazioni di competenza del relativo anno. (comma 4 e 5).

Di particolare valore metodologico è poi la norma che stabilisce che le somme iscritte nelle previsioni di entrata di un dato esercizio e non accertate entro la fine del medesimo debbano concorrere, in conto minori accertamenti, alla formazione del risultato finale della relativa gestione. In termini analoghi, sul versante della spesa, l'articolo reca la norma per cui le somme iscritte nella competenza di un dato esercizio e non impegnate alla fine del medesimo, costituiscano economie di spesa e concorrano alla definizione del risultato di esercizio (comma 7).

#### ***Articolo 61 del D.Lgs. 118 del 2011 (Fondi statali per interventi speciali)***

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema provvede all'inserimento dell'articolo 61 (*Fondi statali per interventi speciali*) del decreto legislativo n. 118/2011 in cui si prevede che nel caso di assegnazioni dello Stato per interventi speciali, la regione abbia facoltà di stanziare e di erogare somme eccedenti quelle assegnate dallo Stato, e di compensare tali maggiori spese con minori erogazioni per lo stesso scopo nei due esercizi immediatamente successivi.

**La relazione illustrativa** afferma che prevede nel caso di assegnazioni dello Stato per interventi speciali la facoltà di stanziare e di erogare somme eccedenti quelle assegnate dallo Stato e di compensare tali maggiori spese con minori erogazioni per lo stesso scopo nei due esercizi immediatamente successivi.

**Al riguardo**, va sottolineato che il dispositivo riproduce sostanzialmente l'articolo 22, comma 3, del decreto legislativo n. 76/2000, eliminandosi le restanti previsioni della medesima norma.

Pertanto, non ci sono osservazioni.

## **Articolo 62 del D.Lgs. 118 del 2011 (Mutui e altre forme di indebitamento)**

Il comma 1 richiama le norme vigenti in materia di ricorso al debito delle Regioni, ammesso esclusivamente nel rispetto di quanto previsto dalle leggi vigenti in materia, con particolare riferimento agli articoli 81 e 119 della Costituzione, all'articolo 3, comma 16, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, e, a decorrere dal 10 gennaio 2016, dagli articoli 9 e 10 della legge 24 dicembre 2012, n. 243. È fatto salvo il debito contratto per far fronte ad effettive esigenze di cassa secondo quanto previsto dall'articolo 40, comma 2 del presente decreto.

Il comma 2 vieta l'autorizzazione a contrarre nuovo indebitamento, se non è stato approvato dal consiglio regionale il rendiconto dell'esercizio di due anni precedenti a quello al cui bilancio il nuovo indebitamento si riferisce.

Il comma 3 precisa che l'autorizzazione all'indebitamento deve essere concessa con la legge di approvazione del bilancio o con leggi di variazione del medesimo e che la stessa decade al termine dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

Il comma 4 dispone che le entrate derivanti da operazioni di debito sono immediatamente accertate a seguito del perfezionamento delle relative obbligazioni, anche se non sono riscosse, e sono imputate agli esercizi in cui è prevista l'effettiva erogazione del finanziamento. Contestualmente è impegnata la spesa complessiva riguardante il rimborso dei prestiti, con imputazione agli esercizi secondo il piano di ammortamento, distintamente per la quota interessi e la quota capitale.

Ai sensi del comma 5, le somme iscritte nello stato di previsione dell'entrata in relazione ad operazioni di indebitamento autorizzate, ma non perfezionate entro il termine dell'esercizio, costituiscono minori entrate rispetto alle previsioni.

In base al comma 6, le Regioni possono autorizzare nuovo debito solo se l'importo complessivo delle annualità di ammortamento per capitale e interesse dei mutui e delle altre forme di debito in estinzione nell'esercizio considerato, al netto dei contributi erariali sulle rate di ammortamento dei mutui in essere al momento della sottoscrizione del finanziamento e delle rate riguardanti debiti espressamente esclusi dalla legge, non supera il 20 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" al netto di quelle della tipologia "Tributi destinati al finanziamento della sanità" e a condizione che gli oneri futuri di ammortamento trovino copertura nell'ambito del bilancio di previsione della regione stessa, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, della legge n. 183 del 2011. Nelle entrate di cui al periodo precedente, sono comprese le risorse del fondo di cui all'articolo 16-bis del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, alimentato dalle compartecipazioni al gettito derivante dalle accise. Concorrono al limite di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dalla regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, salvo quelle per le quali la regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito. Il limite è determinato anche con riferimento ai finanziamenti imputati contabilmente agli esercizi successivi.

Il comma 7 prevede che in caso di superamento del limite all'indebitamento di cui al precedente comma, determinato dalle garanzie prestate dalla regione alla data del 31 dicembre 2014, la regione non può assumere nuovo debito fino a quando il limite non risulta rispettato.

Secondo il comma 8, la legge regionale che autorizza il ricorso al debito deve specificare l'incidenza dell'operazione sui singoli esercizi finanziari futuri, nonché i mezzi necessari per la copertura degli oneri, e deve, altresì, disporre, per i prestiti obbligazionari, che l'effettuazione dell'operazione sia deliberata dalla giunta regionale, che ne determina le condizioni e le modalità.

Il comma 9 rimanda, per i mutui e le anticipazioni contratti dalle Regioni, al trattamento fiscale previsto per i corrispondenti atti dell'Amministrazione dello Stato.

**La Relazione illustrativa** sintetizza il contenuto dell'articolo.

**Al riguardo**, per quanto riguarda i riferimenti normativi del comma 1 si ricorda che l'articolo 119 della Costituzione è stato modificato con la legge

costituzionale n. del 2012. Il nuovo testo, entrato in vigore nell'esercizio finanziario attuale relativo al 2014, rispetto al testo precedente che già limitava l'indebitamento degli enti territoriali al finanziamento delle sole spese di investimento, ha aggiunto le condizioni della contestuale definizione del piano di ammortamento e, soprattutto, del rispetto l'equilibrio di bilancio per il complesso degli enti della regione.

Tale principio ha ricevuto una disciplina applicativa con l'articolo 10 della legge 243 del 2012, che entrerà in vigore dal 2016. Esso ribadisce che le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti. Le operazioni di indebitamento sono effettuate sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale che garantiscano, per l'anno di riferimento, l'equilibrio della gestione di cassa finale del complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la medesima regione. A tal fine, ogni anno i comuni, le province e le città metropolitane comunicano alla regione di appartenenza ovvero alla provincia autonoma di appartenenza, secondo modalità stabilite con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, il saldo di cassa finale, che l'ente locale prevede di conseguire, nonché gli investimenti che intende realizzare attraverso il ricorso all'indebitamento o con i risultati di amministrazione degli esercizi precedenti. Ciascun ente territoriale può in ogni caso ricorrere all'indebitamento nel limite delle spese per rimborsi di prestiti risultanti dal proprio bilancio di previsione. È previsto anche un meccanismo correttivo per cui qualora, in sede di rendiconto, non risulti rispettato l'equilibrio, il saldo negativo concorre alla determinazione dell'equilibrio della gestione di cassa finale dell'anno successivo del complesso degli enti della regione interessata, compresa la medesima regione, ed è ripartito tra gli enti che non hanno rispettato il saldo previsto.

L'articolo 3, comma 16 della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (legge finanziaria 2004) autorizza le Regioni a statuto ordinario, gli enti locali, le aziende e gli organismi di cui agli articoli 2, 29 e 172, comma 1, lettera b), del TUEL, ad eccezione delle società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, a ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. Le Regioni a statuto ordinario possono, con propria legge, disciplinare l'indebitamento delle aziende sanitarie locali ed ospedaliere e degli enti e organismi, in qualunque forma costituiti, dipendenti dalla regione, solo per finanziare spese di investimento.

## **Articolo 63 del D.Lgs. 118 del 2011 (Rendiconto generale)**

La lettera v) dell'articolo 1) dello schema provvede alla novella dell'articolo 63 (*Rendiconto generale*) del decreto legislativo n. 118/2011 in cui si prevede:

Al comma 1, che i risultati della gestione sono dimostrati nel rendiconto generale annuale della regione.

Al comma 2, che il rendiconto generale, composto dal conto del bilancio relativo alla gestione finanziaria, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dal conto economico e dallo stato patrimoniale, è predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al presente decreto.

Al comma 3, che contestualmente al rendiconto, la regione approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati del consiglio regionale e degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9.

Al comma 4, che al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 4, e l'elenco delle delibere di prelievo dal fondo di riserva per spese impreviste di cui all'articolo 48, comma 1, lettera b), con le indicazioni dei motivi per i quali si è proceduto ai prelevamenti.

Al comma 5, che il conto del bilancio dimostra i risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione. Per ciascuna tipologia di entrata e per ciascun programma della spesa, il conto del bilancio comprende, distintamente per residui e competenza: a) per l'entrata le somme accertate, con distinzione della parte riscossa e di quella ancora da riscuotere; b) per la spesa le somme impegnate, con distinzione della parte pagata, di quella ancora da pagare e di quella impegnata con imputazione agli esercizi successivi, che costituisce il fondo pluriennale vincolato.

Al comma 6, che il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 di cui all'allegato n. 1 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3.

Al comma 7, che lo stato patrimoniale rappresenti la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio. Il patrimonio delle Regioni è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza della regione, ed attraverso la cui rappresentazione contabile è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale comprensiva del risultato economico dell'esercizio. Le Regioni includono nel conto del patrimonio anche: a) i beni del demanio, con specifica distinzione, ferme restando le caratteristiche proprie, in relazione alle disposizioni del codice civile. Le Regioni valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3; b) i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.

Al comma 8, che in attuazione del principio contabile generale della competenza finanziaria allegato al presente decreto, le Regioni, prima di inserire i residui attivi e passivi nel rendiconto della gestione, provvedono al riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui.

Al comma 9, che possono essere conservate tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso di tale esercizio, ma non pagate. Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. Le variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato 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.

Al comma 10, che i residui attivi possono essere ridotti od eliminati soltanto dopo che siano stati esperiti tutti gli atti per ottenerne la riscossione, a meno che il costo per tale esperimento superi l'importo da recuperare.

Al comma 11, che le variazioni dei residui attivi e passivi e la loro reimputazione ad altri esercizi in considerazione del principio generale della competenza finanziaria di cui all'allegato n. 4/3, formano oggetto di apposito decreto del responsabile del procedimento, previa attestazione dell'inesigibilità dei crediti o il venir meno delle obbligazioni giuridicamente vincolanti posta in essere dalla struttura regionale competente in materia, sentito il collegio dei revisori dei conti, che in proposito manifesta il proprio parere. Dette variazioni trovano evidenza nel conto economico e nel risultato di amministrazione, tenuto conto dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo contiene la disciplina del rendiconto generale annuale della regione.

Il comma 2 prevede la composizione nel rispetto dell'allegato n. 10.

Il comma 3 contestualmente al rendiconto prevede l'approvazione del rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati del consiglio regionale e degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'art. 11, commi 8 e 9.

I commi successivi prevedono gli allegati di cui all'articolo 11 comma 4 e 48 comma 1, lettera *b*), specifica cosa comprende per ogni tipologia di entrata e per ogni programma..

I commi 8 e 9 sono dedicati al conto-economico e allo stato patrimoniale specificando i contenuti. Il comma 8, nel rispetto della competenza finanziaria impone, prima di inserire i residui attivi e passivi nel rendiconto della gestione, di provvedere al riaccertamento dei residui attivi e passivi consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui.

Il comma 9 specifica quali residui attivi e passivi possono essere conservati nel rispetto del nuovo principio e precisa che le variazioni agli stanziamenti al fondo pluriennale vincolato 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 di approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Il comma 11 dispone le modalità per assumere le variazioni dei residui attivi e passivi e la loro reimputazione ad altri esercizi.

**Al riguardo**, il dispositivo disciplina l'istituto del rendiconto generale, in maniera assai più dettagliata e puntuale rispetto ai vigenti articoli 25-27 del decreto legislativo n. 76/2000 che è alla base dell'impianto di contabilità adottato dalla Regioni, sia pure sulla base di una propria specifica disciplina, ai sensi della legislazione vigente. In tal senso, va infatti rilevato che se i menzionati articoli della legge vigente, si limitano ad evidenziare le finalità e contenuto del documento e le partizioni in cui essi sono costituiti, la disciplina prevista dal dispositivo in esame si presenta assai più articolata e complessa, in considerazione della esigenza di affermare un sistema "integrato": finanziario ed economico patrimoniale, nei criteri e principi della contabilità regionale.

I commi 1 e 2 del dispositivo si soffermano sulle finalità del documento di consuntivo della regione e sulla sua composizione che comprende, in aggiunta al conto del bilancio, ad integrazione di quanto già previsto a legislazione vigente, i prospetti relativi al quadro generale riassuntivo, alla verifica degli equilibri, ed il conto economico e lo stato patrimoniale dell'ente (predisposto secondo lo schema Allegato n. 10).

Inoltre, al comma 3, si stabilisce che contestualmente al rendiconto, ogni regione sia tenuta ad approvare anche il rendiconto "consolidato", ovvero comprensivo del bilancio del consiglio regionale e degli eventuali altri organismi strumentali. Il medesimo comma stabilisce, quindi, che al rendiconto della gestione siano allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 4, nonché le delibere di prelevamenti dei fondi dal fondo di riserva per le spese impreviste. Le Regioni, in sede di Conferenza unificata, nel sancire intesa sullo schema di decreto in esame, hanno proposto di inserire al comma 4 l'obbligo esplicito di allegare al rendiconto anche il prospetto relativo alla gestione del perimetro sanitario, considerato che l'obbligo di allegare analogo prospetto già esiste per il bilancio di previsione (art. 39, co. 13).

Il comma 5 è dedicato al contenuto del conto del bilancio (consuntivo di contabilità "finanziaria") laddove dovranno essere indicate le somme accertate e riscosse, oltre quelle ancora da riscuotere e le spese impegnate, con cura di distinguere la parte pagata e quella rimasta da pagare, ma anche quella impegnata ma riferita ad esercizi successivi (fondo pluriennale vincolato).

Alla definizione dei risultati economici è invece riservato il comma 6, laddove si indica l'obiettivo di rilevare i componenti positivi e negativi della gestione di competenza, secondo le coordinate metodologiche riportate nei principi n. 17 e all'allegato 4/3. Parimenti al comma 7 è indicato il contenuto contabile del conto stato patrimoniale, intendendo per essi la consistenza dei soli elementi attivi del patrimonio, ivi indicati alle lettere *a)* e *b)*.

Il comma 8 predispone, quindi, al fine di assicurare la piena veridicità e aggiornamento delle risultanze riportate nel conto del bilancio, che la sede del rendiconto debba essere sempre accompagnata da un'operazione di riaccertamento complessivo dei residui attivi e passivi.

La specifica opzione per un sistema di rigorosa competenza nella versione "potenziata" scelto dal legislatore, è rinvenibile nella disposizione di cui al comma 9, laddove è stabilito che possano essere iscritte nel conto dei residui passivi e attivi le sole componenti di entrate e spese che possono essere incassate e pagate nell'ambito dell'esercizio considerato ma che nel medesimo hanno maturato i loro presupposti giuridici; mentre per le componenti per cui i relativi presupposti verranno a perfezionamento in esercizi diversi da quello considerato, le medesime partite potranno essere evidenziate solo nell'ambito del fondo pluriennale "vincolato" dovendo essere reimputate agli esercizi in cui esse diverranno esigibili.

Il comma 10 prevede che i residui attivi possano essere eliminati solo una volta che siano stati posti in essere tutti gli atti necessari al fine di ottenerne la riscossione, mentre il comma 11 è previsto che le variazioni ai residui come la reimputazione ad altri esercizi di taluni di essi, debbano formare oggetti di apposito decreto del responsabile di procedimento.

### **Articolo 64 del D.Lgs. 118 del 2011 (Gli inventari)**

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema provvede ad inserire l'articolo 64 (*Gli inventari*) al decreto legislativo n. 118/2011, laddove si prevede:

Al comma 1, che l'amministrazione del patrimonio delle Regioni è disciplinata dalle norme dello Stato in materia di beni, salvo quanto previsto nel presente decreto e dai principi contabili applicati.

Al comma 2, che gli inventari costituiscono la principale fonte descrittiva e valutativa dello stato patrimoniale.

Al comma 3, che i beni sono valutati secondo le norme del codice civile e conformemente ai criteri di iscrizione e valutazione di cui al principio applicato della contabilità economico-patrimoniale (allegato n. 4/3), salvo quanto previsto per gli eventuali beni della gestione sanitaria accentrata dal titolo II.

Al comma 4 che almeno ogni cinque anni, per i beni mobili, ed ogni dieci anni, per gli immobili, la regione provvede alla ricognizione e al conseguente rinnovo degli inventari.

Al comma 5, che nel proprio ordinamento contabile le Regioni disciplinano le modalità di inventariazione, di classificazione e di gestione dei beni, nonché la nomina dei consegnatari dei beni mobili, nel rispetto dei principi contabili applicati.

**La relazione illustrativa** si limita ad affermare che la norma detta la disciplina sugli inventari con riferimento all'allegato n. 4/3.

**Al riguardo**, va innanzitutto sottolineato che il nuovo ordinamento contabile delle Regioni "integrato" finanziario ed economico-patrimoniale, postula l'esigenza inderogabile di tenuta un complesso di scritture e registrazioni, in aggiunta al sistema di rilevazione a "partita semplice" sinora adottato dalle amministrazioni. Tali sistemi di scrittura, che vanno sotto il nome di rilevazioni elementari, impongono la attenta tenuta di quei complementi contabili (inventari dei beni mobili ed immobili, ecc.) il cui solo aggiornamento sistematico assicura la concreta possibilità di avvio di un sistema di registrazioni che fornisca gli elementi informativi necessari all'impianto di una rilevazione a contenuto economico patrimoniale.

A tal fine, vanno in particolare segnalati i commi 4 e 5 laddove si stabiliscono gli obblighi periodici di aggiornamento e il rinvio all'adozione di appositi atti regolamentari per la determinazione delle procedure e modalità di rilevazione, da predisporre secondo le proprie esigenze, nell'osservanza dei principi ivi indicati.

Sul punto, occorre ribadire la circostanza che l'avvio e l'implementazione di un sistema di rilevazione sistematica integrata, impone l'adozione di un sistema di complementi procedurali e documentali di cui andrebbero

attentamente valutati i riflessi in termini di maggiori fabbisogni di risorse umane e strumentali per gli enti.

**Articolo 65 del D.Lgs. 118 del 2011**  
***(Rendiconti degli enti strumentali della regione e spese degli enti locali)***

L'articolo 65 del decreto legislativo n. 118 del 2011 introdotto dalla presente disposizione statuisce in materia di rendiconti degli enti strumentali della regione e spese degli enti locali.

In particolare, si stabilisce che i rendiconti degli enti e degli organismi, in qualunque forma costituiti, strumentali della regione sono sottoposti al Consiglio regionale, entro i termini e per le determinazioni previsti dallo statuto e dall'ordinamento contabile regionale e sono pubblicati nel bollettino ufficiale e nel sito internet della regione.

I rendiconti dei suddetti organismi strumentali e degli enti che adottano la contabilità finanziaria sono redatti secondo lo schema di rendiconto della gestione previsto dall'allegato n. 10 al presente provvedimento.

**Al riguardo**, si evidenzia che gli organismi strumentali e gli enti che adottano la contabilità finanziaria redigeranno i propri rendiconti in base allo schema di rendiconto previsto per le Regioni e gli enti locali dall'allegato n. 10. Non compare, invece, alcuna indicazione per gli enti strumentali in contabilità economico-patrimoniale per cui si presume che questi ultimi, in aggiunta alle scritture per loro previste dal codice civile ed ai relativi obblighi di bilancio, sono tenuti, tra l'altro, alla redazione di un rendiconto finanziario, espressamente redatto in termini di sola "cassa", così come previsto dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 118 del 2011.

Inoltre, si segnala che stante la genericità della previsione che sottopone i rendiconti al Consiglio regionale e attribuendo allo statuto e all'ordinamento contabile regionale di prevedere le determinazioni da effettuare sui rendiconti degli enti e degli organismi, in qualunque forma costituiti, strumentali della regione, esiste la concreta possibilità che ogni regione possa svolgere una attività differente rispetto agli adempimenti da effettuare sui citati rendiconti.

**Articolo 66 del D.Lgs. 118 del 2011**  
***(Modalità per la formazione e l'approvazione del rendiconto)***

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema provvede all'inserimento dell'articolo 66 (*Modalità per la formazione e l'approvazione del rendiconto*) al decreto legislativo n. 118/2011, in cui si prevede:

Al comma 1 che il rendiconto generale della regione è approvato con legge regionale entro il 31 luglio dell'anno successivo all'esercizio cui questo si riferisce. L'ordinamento contabile regionale disciplina le modalità e i termini per la sua presentazione al consiglio regionale.

Al comma 2, che nel sito *internet* della regione dedicato ai bilanci è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, con il relativo allegato concernente la gestione del perimetro sanitario, del rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli e del rendiconto semplificato per il cittadino di cui all'articolo 11, comma 2.

**La relazione illustrativa** afferma che la norma indica il 31 luglio dell'anno successivo il termine per l'approvazione con legge regionale del rendiconto generale e ne disciplina le modalità.

Nel comma 2 è prevista la pubblicazione della versione integrale del rendiconto della gestione, del rendiconto consolidato e del rendiconto semplificato per il cittadino di cui all'art. 11, comma 2.

**Al riguardo**, l'articolo si limita a ribadire il termine ultimo per l'approvazione del rendiconto e gli obblighi di trasparenza connessi alla fruibilità del medesimo, ivi compresa la rappresentazione della gestione degli enti del perimetro sanitario.

Non ci sono osservazioni.

### ***Articolo 67 del D.Lgs. 118 del 2011 (Autonomia contabile del consiglio regionale)***

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema prevede che l'articolo 67 (*Autonomia contabile del consiglio regionale*) del decreto legislativo n. 118/2011 stabilisce:

Al comma 1, che le Regioni, sulla base delle norme dei rispettivi statuti, assicurano l'autonomia contabile del consiglio regionale, nel rispetto di quanto previsto all'articolo 1 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, in materia di adempimenti contabili obbligatori concernenti la rendicontazione dei finanziamenti erogati ai gruppi consiliari, e dai principi contabili stabiliti dal presente decreto riguardanti gli organismi strumentali.

Al comma 2, che il consiglio regionale adotta il medesimo sistema contabile e gli schemi di bilancio e di rendiconto della regione adeguandosi ai principi contabili generali e applicati allegati al presente decreto.

Al comma 3 che la presidenza del consiglio regionale sottopone all'assemblea consiliare, secondo le norme previste nel regolamento interno di questa, il rendiconto del Consiglio regionale. Le relative risultanze finali confluiscono nel rendiconto consolidato di cui all'articolo 63, comma 3. Al fine di consentire il predetto consolidato, l'assemblea consiliare approva il proprio rendiconto entro il 30 giugno dell'anno successivo.

**La relazione illustrativa** riferisce che riguarda l'autonomia del consiglio regionale, impone l'adozione del medesimo sistema contabile, gli schemi di bilancio e di rendiconto della regione e l'adeguamento ai principi contabili generali ed applicati allegati.

Il comma 3 ai fini dell'approvazione del rendiconto consolidato di cui all'art. 63, comma 3 impone il termine del 30 giugno dell'anno successivo per l'approvazione del rendiconto del Consiglio regionale.

**Al riguardo**, trattasi di articolo che prevede l'affermazione della autonomia di bilancio degli organi assembleari delle Regioni, rinviando a provvedimenti ad hoc emananti dagli enti la relativa disciplina.

Ad ogni modo, si rileva che al comma 2 è espressamente previsto che la disciplina della autonomia contabile dei citati organismi debba operare

comunque attraverso l'adozione dei principi ed i relativi schemi di bilancio previsti per gli enti di riferimento.

**Articolo 68 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Il bilancio consolidato)**

L'articolo 68 del decreto legislativo n. 118 del 2011 introdotto dalla presente norma dispone in materia di bilancio consolidato. In particolare, si prevede che la regione rediga il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati dal presente decreto.

Si specifica che gli enti strumentali, le aziende e le società considerate nel bilancio consolidato della regione costituiscono il "Gruppo della regione".

Le Regioni nel predisporre il bilancio consolidato adottano lo schema di bilancio consolidato previsto all'allegato 11 del presente decreto.

Al bilancio consolidato del gruppo della regione sono allegati la relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa e la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Il bilancio consolidato è approvato dal Consiglio regionale entro il 30 settembre dell'anno successivo secondo le modalità previste dalla disciplina contabile della Regione.

**La relazione illustrativa** descrive la norma.

**Al riguardo**, rinviando a quanto osservato ai precedenti articoli da 11-*bis* a 11-*quinquies*, si evidenzia che l'allegato 11 al presente decreto mostra il bilancio consolidato suddiviso in due distinti documenti: il conto economico consolidato e lo stato patrimoniale consolidato.

Il conto economico consolidato segue una forma a scalare. La forma a scalare consente di esporre risultati parziali progressivi, che evidenziano come si è formato il reddito d'esercizio e che indicano il contributo delle varie aree di gestione alla sua formazione:

1. risultato della gestione caratteristica o tipica;
2. risultato dopo la gestione patrimoniale (gestione accessoria);
3. risultato dopo la gestione finanziaria;
4. risultato dopo la gestione straordinaria;
5. risultato prima delle imposte;
6. risultato dell'esercizio, al netto delle imposte.

Inoltre, la forma a scalare del conto economico consente di distinguere i componenti ordinari del reddito da quelli straordinari che, in quanto tali, sono irripetibili.

Lo stato patrimoniale consolidato definisce la situazione patrimoniale di un "Gruppo" in un determinato momento individuato come la data di chiusura dell'esercizio. Lo Stato patrimoniale è a sezioni contrapposte, in una sezione vi è l'attivo e nell'altra sezione il passivo. Lo schema proposto in allegato è quello previsto dall'articolo 2424 per le società per azioni.

Sia le attività che le passività sono distinte in base alla loro liquidità/esigibilità: le attività in immobilizzazioni (tecniche e finanziarie),

rimanenze, liquidità differite, liquidità immediate; le passività sono distinte in passività a breve termine e passività a medio-lungo termine.

Contabilmente, la differenza tra le attività e le passività patrimoniali determina il patrimonio netto, ovvero la misura di quanto resta delle attività dopo che sono stati rimborsati tutti i creditori. Il capitale netto è costituito sostanzialmente dai conferimenti, in denaro o in natura, dagli utili d'esercizio e dall'accantonamento a riserva degli utili conseguiti e non distribuiti sotto forma di dividendi.

### ***Articolo 69 del D.Lgs. 118 del 2011 (Servizio di tesoreria della regione)***

L'articolo 69 del decreto legislativo n. 118 del 2011 introdotto dalla presente norma dispone in materia di servizio di tesoreria della regione. In particolare, si prevede che il servizio di tesoreria delle Regioni sia affidato, in base ad apposita convenzione sottoscritta dal dirigente competente, a imprese autorizzate all'esercizio dell'attività bancaria ai sensi del decreto legislativo 10 settembre 1993, n. 385.

Il servizio è aggiudicato secondo le modalità previste nell'ordinamento contabile regionale, previo esperimento di apposita gara ad evidenza pubblica, con modalità che rispettino i principi della concorrenza. La convenzione deve prevedere la partecipazione alla rilevazione SIOPE.

Il tesoriere, per eventuali danni causati alla regione o a terzi, risponde con tutte le proprie attività e con il proprio patrimonio.

Ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla regione e viene gestito dal tesoriere

La regione può avvalersi dei conti correnti postali, nonché di conti correnti bancari, per l'espletamento di particolari servizi. Unico traente è l'istituto tesoriere, previa emissione di apposita reversale da parte della regione almeno ogni 15 giorni

Le modalità per l'espletamento del servizio di tesoreria devono essere coerenti con le disposizioni sulla tesoreria unica di cui alla legge 29 ottobre 1984, n. 720.

Il servizio di tesoreria può essere gestito con modalità e criteri informatici e con l'uso di ordinativi di pagamento e di riscossione informatici in luogo di quelli cartacei le cui evidenze informatiche valgono ai fini della rendicontazione.

Gli incassi effettuati dal tesoriere mediante i servizi elettronici interbancari danno luogo al rilascio di quietanza o evidenza bancaria ad effetto liberatorio per il debitore.

Le Regioni possono contrarre anticipazioni unicamente allo scopo di fronteggiare temporanee deficienze di cassa, per un importo non eccedente il 10 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate di competenza del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa". Le anticipazioni devono essere estinte nell'esercizio finanziario in cui sono contratte.

Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione.

La regione registra le operazioni di anticipazione e i relativi rimborsi secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria allegato al presente decreto.

**La relazione illustrativa** descrive brevemente la norma.

**Al riguardo**, si rileva che a legislazione vigente il servizio di tesoreria della regione è disciplinato con legge regionale. Analogamente l'importo massimo delle anticipazioni concedibili è determinato dalle leggi regionali. In

particolare, per le Regioni a Statuto ordinario l'articolo 10 della legge n. 281 del 1970, dispone che le Regioni possono contrarre anticipazioni unicamente allo scopo di fronteggiare temporanee deficienze di cassa, per un importo non eccedente l'ammontare bimestrale delle quote dei tributi erariali ad esse spettanti. Le anticipazioni devono essere estinte nell'esercizio finanziario in cui sono contratte. Da ultimo si segnala il comma 3 dell'articolo 37 del decreto-legge n. 66 del 2014 che in materia di cessione dei crediti certificati e assistiti dalla garanzia dello Stato ad una banca o ad un intermediario finanziario, ai fini delle ridefinizioni dei termini e delle condizioni di pagamento dei debiti della pubblica amministrazione, ha stabilito che non trovano applicazione i limiti fissati per le anticipazioni per le Regioni a statuto ordinario, dall'articolo 10 della legge 16 maggio 1970, n. 281.

### ***Articolo 70 del D.Lgs. 118 del 2011 (Cooperazione Stato-Regioni)***

L'articolo 70 del decreto legislativo n. 118 del 2011, introdotto dalla presente norma, dispone in materia di cooperazione tra Stato e Regioni. In particolare, si dispone che gli organi statali e le Regioni sono tenuti a fornirsi, reciprocamente e a richiesta, ogni notizia utile allo svolgimento delle proprie funzioni nella materia di cui al presente decreto, nonché a concordare le modalità di utilizzazione comune dei rispettivi sistemi informativi e le altre forme di collaborazione.

A tal fine, le Regioni trasmettono alla banca dati delle amministrazioni pubbliche tutte le informazioni previste dall'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009 n. 196, e accedono alla medesima banca dati secondo le modalità previste con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

**La relazione illustrativa** descrive brevemente la norma.

**Al riguardo**, andrebbe chiarito se per la predetta collaborazione-cooperazione sia prevista, oltre alla trasmissione alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di tutte le informazioni di cui all'articolo 13 della legge n. 196 del 2009, anche l'implementazione di particolari sistemi informativi tra loro interoperanti e apposite forme di collaborazione con eventuali oneri aggiuntivi a carico della finanza pubblica.

### ***Articoli 71 (Responsabilità verso l'ente degli amministratori e dei dipendenti, competenza della Corte dei conti e obblighi di denuncia) e 72 (Il Collegio dei revisori dei conti) del D.Lgs. 118 del 2011***

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema provvede all'inserimento dell'articolo 71 (*Responsabilità verso l'ente degli amministratori e dei dipendenti, competenza della Corte dei conti e obblighi di denuncia*) prevede che gli amministratori e i dipendenti della regione, per danni arrecati nell'esercizio delle loro funzioni, rispondono nei soli casi e negli stessi limiti di cui alla legge 14 gennaio 1994, n. 20, ovvero nei soli casi di dolo o colpa grave previsti all'articolo 1 della medesima legge. Si applicano alle indicate ipotesi di responsabilità gli istituti processuali valevoli per i dipendenti delle amministrazioni statali.

Poi, con l'articolo 72 (*Il Collegio dei revisori dei conti*) si stabilisce:

Al comma 1, che il collegio dei revisori dei conti, istituito ai sensi e secondo le modalità previste dall'articolo 14, comma 1, lettera e), del decreto-legge 3 agosto 2011, n. 138 – laddove è prevista l'istituzione anche per le Regioni del collegio dei revisori – si prevede che tale organismo svolge la funzione di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione della regione, delle sue articolazioni organizzative dotate di autonomia contabile e di bilancio, compreso il Consiglio regionale, ove non sia presente un proprio organo di revisione.

Al comma 2, che il collegio svolge i medesimi compiti previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123 per gli analoghi organismi degli enti locali. Restano fermi gli ulteriori adempimenti previsti dal presente articolo. L'ordinamento contabile regionale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate al collegio dei revisori.

Al comma 3, che nello svolgimento dell'attività di controllo, il collegio si conforma ai principi di onorabilità, professionalità e indipendenza previsti dall'articolo 2387 del codice civile in tema di requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza di cui devono essere portatori gli aspiranti alla nomina di amministratore di società di capitali.

Al comma 4, che al fine di garantire lo svolgimento delle proprie funzioni, il collegio dei revisori ha diritto di accesso agli atti e documenti della regione. I singoli componenti hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.

Al comma 5, che il registro dei verbali è custodito presso la sede della regione. Copia del verbale è inviata al presidente della regione, al Consiglio regionale, alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti e al responsabile finanziario della regione.

**La relazione illustrativa** si limita ad affermare che l'articolo 71 conferma la responsabilità verso l'ente degli amministratori e dei dipendenti e la competenza della Corte dei Conti e i relativi obblighi di denuncia e che l'articolo 72 riguarda il collegio dei revisori dei conti.

**Al riguardo**, trattasi di profili prettamente ordinamentali e organizzativi, concernenti lo svolgimento dell'attività di revisione contabile presso le Regioni ed il ruolo della magistratura contabile, in connessione ai profili di responsabilità erariale dei dipendenti coerenti con il quadro delle norme già previste a legislazione vigente.

Non ci sono osservazioni.

### ***Articolo 73 del D.Lgs. 118 del 2011 (Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio delle Regioni)***

L'articolo 73 del decreto legislativo n. 118 del 2011, introdotto dalla presente norma, dispone in materia di riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio delle Regioni.

In particolare, si stabilisce che il Consiglio regionale riconosca con legge, la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:

- a) sentenze esecutive;
- b) copertura dei disavanzi di enti, società ed organismi controllati, o, comunque, dipendenti dalla Regione, purché il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, delle società di cui alla lettera b);
- d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- e) acquisizione di beni e servizi in assenza del preventivo impegno di spesa.

Per il pagamento la Regione può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre esercizi finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori.

Qualora il bilancio della Regione non rechi le disponibilità finanziarie sufficienti per effettuare le spese conseguenti al riconoscimento dei debiti fuori bilancio, la Regione è

autorizzata a deliberare aumenti, sino al limite massimo consentito dalla vigente legislazione, dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote ad essa attribuite, nonché ad elevare ulteriormente la misura dell'imposta regionale di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398, fino a un massimo di cinque centesimi per litro, ulteriori rispetto alla misura massima consentita.

Al riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da sentenza esecutiva, il Consiglio regionale provvede entro sessanta giorni dalla ricezione della relativa proposta. Decorso inutilmente tale termine, la legittimità di detto debito si intende riconosciuta.

**La relazione illustrativa** descrive brevemente la norma.

**Al riguardo**, si segnala che l'elencazione delle tipologie dei debiti fuori bilancio che possono essere riconosciute mediante legge regionale riproduce sostanzialmente quella già prevista per gli enti locali dall'articolo 194 del decreto legislativo n. 267 del 2000 relativo al riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio degli enti locali.

Da ultimo, il Ministero dell'Interno, con la circolare n. 21/1993, ha definito il debito fuori bilancio come: "un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di danaro che grava sull'ente, assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa".

Il debito fuori bilancio consiste, quindi, in un'obbligazione maturata senza che vi sia stata l'assunzione dell'impegno di spesa, così come previsto dall'art. 191 del TUEL.

**TITOLO IV.**  
**ADEGUAMENTO DELLE DISPOSIZIONI RIGUARDANTI LA FINANZA**  
**REGIONALE E LOCALE (MODIFICHE AL D.LGS. 267 DEL 2000)**

***Articolo 114 del D.Lgs. 267 del 2000***  
***(Aziende speciali ed istituzioni)***

La norma apporta modifiche all'articolo 114 del decreto legislativo n. 267 del 2000 (da ora innanzi TUEL) in materia di aziende speciali ed istituzioni. In particolare, si specifica che l'azienda speciale conforma la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato n. 1 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118<sup>20</sup> ed ai principi del codice civile.

Analogamente l'istituzione conforma la propria gestione ai principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 ed adotta il medesimo sistema contabile dell'ente locale che lo ha istituito, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 151, comma 2. L'ente locale che si avvale della facoltà di non tenere la contabilità economico-patrimoniale di cui all'articolo 232, comma 3, può imporre alle proprie istituzioni l'adozione della contabilità economico-patrimoniale.

Sia l'azienda che l'istituzione hanno l'obbligo di perseguire l'equilibrio economico, considerando anche i proventi derivanti dai trasferimenti, fermo restando, per l'istituzione, l'obbligo del pareggio finanziario<sup>21</sup>.

La lettera *d*) prevede la sostituzione al comma *5-bis* della parola "2013" con "2014", tuttavia la parola 2013 non è presente nel comma *5-bis* che è stato novellato dall'articolo 1, comma 560, della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità per il 2014). La disposizione prevede l'obbligo di deposito dei bilanci, per istituzioni ed aziende speciali, presso il registro delle imprese, essendo stata inserita con la legge di stabilità essa già decorre dal 2014. La modifica recata dal presente provvedimento sembra riferirsi dunque al comma *5-bis* in vigore fino al 31 dicembre 2013.

Si specifica al comma 8 che tra gli atti fondamentali dell'azienda da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale figurano:

- a) il budget economico almeno triennale;
- b) il bilancio di esercizio;
- c) il piano degli indicatori di bilancio.

Si inserisce un nuovo comma *8-bis* che, con riferimento all'istituzione si stabilisce che gli atti fondamentali da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale sono:

---

<sup>20</sup> I Principi contenuti nel citato allegato n. 1 sono i seguenti:

1. Principio dell'annualità;
2. Principio dell'unità;
3. Principio dell'universalità;
4. Principio dell'integrità;
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità;
6. Principio della significatività e rilevanza;
7. Principio della flessibilità;
8. Principio della congruità;
9. Principio della prudenza;
10. Principio della coerenza;
11. Principio della continuità e della costanza;
12. Principio della comparabilità e della verificabilità;
13. Principio della neutralità;
14. Principio della pubblicità;
15. Principio dell'equilibrio di bilancio;
16. Principio della competenza finanziaria;
17. Principio della competenza economica;
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

<sup>21</sup> Il testo attualmente vigente ora modificato prevede, invece, per l'azienda e l'istituzione l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti.

- a) il piano-programma, di durata almeno triennale, che costituisce il documento di programmazione dell'istituzione;
- b) il bilancio di previsione almeno triennale, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, completo dei relativi allegati;
- c) le variazioni di bilancio;
- d) il rendiconto della gestione predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, completo dei relativi allegati.

**La relazione illustrativa** afferma che le modifiche all'articolo 114 del TUEL riguardano l'adeguamento:

- a) della disciplina contabile delle aziende speciali a quella prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 118 del 2011 per gli enti in contabilità civilistica;
- b) della disciplina delle istituzioni a quella prevista per gli enti locali che le istituiscono.

**Al riguardo**, considerando anche le modifiche apportate dal presente provvedimento all'articolo 17 del decreto legislativo n. 118 del 2011, si segnala che le aziende speciali in contabilità finanziaria dovrebbero adottare il medesimo sistema contabile della regione e adeguare la propria gestione alle disposizioni del presente decreto, mentre le aziende speciali in contabilità economico-patrimoniale dovrebbero adeguare il proprio sistema contabile ai principi recati dall'articolo 17 per gli enti in contabilità civilistica.

Per le aziende speciali in contabilità economico-patrimoniale si rammenta che in aggiunta alle scritture per loro previste dal codice civile ed ai relativi obblighi di bilancio, esse sono tenuti, tra l'altro, alla redazione di un rendiconto finanziario, espressamente redatto in termini di sola "cassa".

Con riferimento all'obbligo per l'azienda e l'istituzione di perseguire "l'equilibrio economico" e alla sola istituzione, dell'obbligo del "pareggio finanziario", sembra discendere una disciplina contabile e di bilancio maggiormente garantista dell'equilibrio del bilancio rispetto a quanto previsto a legislazione vigente che, invece, si riferisce solamente al conseguimento di un formale pareggio di bilancio.

Infatti, il conseguimento del pareggio finanziario complessivo, considera tutte le entrate e tutte le spese. In altri termini deve esserci identità tra l'ammontare stanziato per le spese e quello realizzabile con le entrate della gestione prevista. Identità che quindi si concretizza nella generale possibilità di effettuare le sole spese iscritte in bilancio per le quali sussistono altrettante risorse finanziarie effettivamente disponibili nel medesimo periodo di riferimento.

Ma ancora di più l'equilibrio economico (o equilibrio finanziario di parte corrente) si realizza quando le previsioni delle somme destinate alle spese correnti e al pagamento delle rate dei mutui contratti e dei prestiti assunti dal Comune, risultino essere inferiori all'ammontare delle risorse realizzabili con le

entrate correnti. Da un'eventuale eccedenza delle entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti deriva l'avanzo economico di gestione, avanzo che può essere destinato al finanziamento delle spese di funzionamento correnti non ripetitive o delle spese straordinarie di investimento.

L'obbligo di perseguire quindi l'equilibrio economico significa per le aziende e le istituzioni la necessità di conseguire un equilibrio finanziario di parte corrente e determinare una eccedenza delle entrate correnti rispetto alle spese correnti e alle quote capitali delle rate di ammortamento dei mutui, ovvero conseguire un avanzo economico di gestione da destinare sostanzialmente alle spese di investimento.

In aggiunta alle importanti modifiche riguardanti le norme di principio sul modello di rilevazione finanziario ed economico-patrimoniale integrato di cui all'articolo 114, commi 2 e 4, appaiono di particolare valore metodologico le modifiche apportate anche al comma 8 del medesimo articolo 114, laddove è prevista la presentazione per tali entità del *budget* economico almeno triennale, oltre al bilancio di esercizio e al piano degli indicatori di bilancio.

Con l'inserimento del comma 8-*bis* all'articolo 114, le istituzioni sono tenute a presentare, in aggiunta ai documenti contabili, anche il piano-programma di durata triennale, il bilancio di previsione anch'esso almeno triennale, oltre che le variazioni al bilancio ed il rendiconto secondo le coordinate metodologiche indicate nell'Allegato n. 10 (Schema del rendiconto della gestione).

#### ***Articolo 147 del D.Lgs. 267 del 2000 (Tipologia dei controlli interni)***

La disposizione apporta una modifica all'articolo 147 del TUEL in materia di tipologia dei controlli interni al fine di disporre che la redazione del bilancio consolidato debba avvenire nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

**Al riguardo**, la disposizione prevede espressamente che quanto disposto dal decreto legislativo n. 118 del 2011, come modificato dal presente provvedimento, in materia di bilancio consolidato, sia applicato dall'ente locale in sede di controllo di regolarità amministrativa e contabile, al fine di garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

#### ***Articolo 147-*quater* del D.Lgs. 267 del 2000 (Controlli sulle società partecipate non quotate)***

La disposizione apporta una modifica all'articolo 147-*quater* del TUEL in materia di controlli sulle società partecipate non quotate al fine di prevedere che nella rilevazione dei risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, quest'ultimo deve essere

predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

**Al riguardo**, la disposizione prevede espressamente che quanto disposto dal decreto legislativo n. 118 del 2011, come modificato dal presente provvedimento, in materia di bilancio consolidato, sia applicato nella rilevazione dei risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate.

***Articoli 150 (Principi in materia di ordinamento finanziario e contabile), 151 (Principi in materia di contabilità), 152 (Regolamenti di contabilità), 153 (Servizio economico-finanziario), 154 (Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), 157 (Consolidamento dei conti pubblici) e 160 (Approvazione di modelli e schemi contabili) del D.Lgs. 267 del 2000***

La lettera v) dell'articolo 1 dello schema in esame reca poi le norme rubricate come articolo 74 del decreto legislativo n. 118/2011, contenenti modifiche e integrazioni alle norme contenute nel decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (T.U.E.L.) ai fini della omogeneizzazione con le nuove norme dell'ordinamento contabile. In particolare:

- 1) all'articolo 150 (*Principi in materia di ordinamento finanziario e contabile*) del T.U.E.L. :
  - a) al comma 1, laddove è stabilita la riserva di legge per la disciplina contabile degli enti locali, è stabilito che fonte per l'ordinamento finanziario sia anche il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;
  - b) il comma 3, laddove è oggi prevista la specifica disciplina per le Regioni e le province a statuto speciale, è abrogato;
- 2) l'articolo 151 (*Principi in materia di contabilità*) del T.U.E.L. è sostituito dal seguente:  
«Art. 151 (*Principi generali*) 1. Gli enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione. A tal fine deliberano il Documento unico di programmazione entro il 31 luglio di ogni anno e il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre, riferiti ad un orizzonte temporale almeno triennale. Le previsioni del bilancio sono elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel documento unico di programmazione, osservando i principi contabili generali ed applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. I termini possono essere differiti con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, in presenza di motivate esigenze. 2. Il Documento unico di programmazione è composto dalla Sezione strategica, della durata pari a quelle del mandato amministrativo, e dalla Sezione operativa di durata pari a quello del bilancio di previsione finanziario. 3. Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale. 4. Il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione: a) della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria e consente la rendicontazione della gestione finanziaria; b) della contabilità economico-patrimoniale ai fini conoscitivi, per la rilevazione degli effetti economici e patrimoniali dei fatti gestionali e per consentire la rendicontazione economico e patrimoniale. 5. I risultati della gestione finanziaria, economico e patrimoniale sono dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio, il conto economico e lo stato patrimoniale. 6. Al rendiconto è allegata una relazione della Giunta sulla gestione che esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti, e gli altri documenti previsti dall'articolo 11, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. 7. Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo. 8. Entro il 31 luglio l'ente approva il bilancio consolidato con i bilanci dei propri organismi e enti strumentali e delle

- società controllate e partecipate, secondo il principio applicato n. 4/4 di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.»;
- 3) all'articolo 152 (*Regolamenti di Contabilità*) del T.U.E.L. :
    - a) al comma 1, laddove è prevista la potestà regolamentare degli enti in materia contabile è stabilito che detta potestà debba attuarsi nel rispetto delle norme del medesimo testo unico e del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni;
    - b) le lettere *a), b), c), d), ed e)*, del comma 4, laddove sono previste materie per cui le norme ivi previste sono applicabili sono a condizione che i Regolamenti non prevedano diversamente, sono sostituite dalle seguenti: *a) articolo 177(Competenze dei responsabili dei servizi); b) articolo 185, comma 3 (Controllo dei mandati di pagamento da parte dei Servizi finanziari); c) articoli 197 (Modalità del controllo di gestione) e 198 (Referto del controllo di gestione); d) articolo 205 (Attivazione di prestiti obbligazionari); e) articoli 213(Gestione informatizzata del servizio di tesoreria) e 219 (Mandati non estinti al termine dell'esercizio);*
  - 4) al comma 4 dell'articolo 153 (*Servizio economico-finanziario*), laddove è stabilito che il responsabile del servizio finanziario, di ragioneria o qualificazione corrispondente, è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio annuale o pluriennale ed alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese e più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica, è stabilito che tale accertamento debba interessare anche la responsabilità della regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale;
  - 5) all'articolo 154 (*Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali*) del T.U.E.L.:
    - a) i commi da 1 a 4 sono sostituiti dai seguenti: «1. È istituito, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, presso il Ministero dell'interno l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali. 2. L'Osservatorio ha il compito di promuovere, in raccordo con la Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'adeguamento e la corretta applicazione dei principi contabili da parte degli enti locali e di monitorare la situazione della finanza pubblica locale attraverso studi ed analisi, anche in relazione agli effetti prodotti dall'applicazione della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'articolo 243-bis. Nell'ambito dei suoi compiti, l'Osservatorio esprime pareri, indirizzi ed orientamenti. 3. Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città, sono disciplinate le modalità di organizzazione e di funzionamento.»; 4. La partecipazione ai lavori dell'Osservatorio è a titolo gratuito e non dà diritto ad alcun compenso o rimborso spese.»;
    - b) il comma 7, laddove è previsto un gettone di presenza per i componenti dell'Osservatorio, è abrogato;
  - 6) all'articolo 157 (*Consolidamento dei conti pubblici*) del T.U.E.L.: *a)* al comma 1, sono aggiornati i riferimenti ivi presenti alla nuova legge di contabilità n. 196/2009; *b)* dopo il comma 1, sono aggiunti i seguenti: «1-bis. Per le stesse finalità di cui al comma 1 gli enti locali garantiscono la rilevazione unitaria dei fatti gestionali attraverso l'adozione di un piano integrato dei conti, articolato in piano finanziario, economico e patrimoniale secondo lo schema di cui all'allegato n. 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Il livello minimo di articolazione del piano dei conti finanziario, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, del piano esecutivo di gestione è costituito almeno dal quarto livello. 1-ter. Al fine di garantire la tracciabilità di tutte le operazioni gestionali e la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato, ad ogni transazione è attribuita una codifica da applicare secondo le modalità previste dagli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive integrazioni. 1-quater. Le previsioni di competenza e di cassa, aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello, ed i risultati della gestione aggregati secondo l'articolazione del piano dei conti, sono trasmessi alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.»;
- 7) l'articolo 160 (*Approvazione di modelli e schemi contabili*) del T.U.E.L. è abrogato;

**La relazione illustrativa** si sofferma innanzitutto sulle novelle all'articolo 151, riferendo che ivi si prevede che gli enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione adottano ogni anno un bilancio di previsione finanziario di competenza almeno triennale e di cassa per il primo esercizio, predisposto secondo le modalità previste dal principio contabile applicato della programmazione. Le previsioni sono elaborate sulla base delle linee strategiche e delle politiche contenute nel Documento Unico di Programmazione (DUP). Il comma 1 precisa inoltre che gli enti locali adottano i principi contabili generali e i principi contabili applicati di cui agli allegati n. 1 e n. 4. Il comma 4 precisa che il sistema contabile degli enti locali garantisce la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, attraverso l'adozione della contabilità finanziaria, che ha natura autorizzatoria, e della contabilità economico-patrimoniale per gli effetti e per la rendicontazione economica e patrimoniale.

-le modifiche all'articolo 154 adeguano la disciplina dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali, al fine di garantirne il raccordo con la Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'articolo 3-*bis* del decreto legislativo n. 118 del 2011.

-le integrazioni all'articolo 164 adeguano la disciplina dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria al principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria cd. potenziata che, comportando la soppressione dei residui passivi che non costituiscono obbligazioni giuridicamente perfezionate, comporta l'introduzione di elementi di flessibilità nella gestione. Infatti, la legislazione vigente, nel corso dell'esercizio provvisorio, consente di assumere obbligazioni a valere dei residui passivi derivanti dall'applicazione dell'articolo 183, comma 5, del TUEL, abrogato a seguito dell'adozione del principio della competenza potenziata. La possibilità di assumere obbligazioni a valere dei residui passivi assunti in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, unitamente all'elevato margine di discrezionalità che caratterizza la gestione dei dodicesimi, spiega come gli enti locali abbiano potuto garantire la gestione ordinaria nonostante i prolungati e sistematici rinvii del termine di approvazione del bilancio, che hanno caratterizzato gli ultimi esercizi finanziari. È pertanto necessario consentire, nel corso dell'esercizio provvisorio, la possibilità di utilizzare le quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione anche prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Con l'occasione si è provveduto a definire, con maggiore chiarezza rispetto alla legislazione vigente, la disciplina dell'esercizio provvisorio.

**Al riguardo**, trattasi delle modifiche ed integrazioni che vengono apportate al T.U.E.L. per effetto del riordino della disciplina finanziaria contabile delle aziende speciali ed istituzioni riferibili agli enti locali.

Inoltre, appaiono di particolare portata innovativa le integrazioni e modifiche previste agli articoli 150, 151 e 152, laddove è espressamente stabilito che fonte normativa per la materia della potestà normativa degli enti locali in materia di regolamentazione contabile e finanziaria, sia espressamente indicato anche il decreto legislativo n. 118/2011, oltre alla dettagliata esposizione degli istituti e principi del nuovo modello contabile integrato finanziario ed economico-patrimoniale.

Di significativa portata anche le integrazioni previste all'articolo 157, laddove sono adeguate le norme di principio e gli strumenti contabili necessari ad assicurare la continuazione degli adempimenti informativi necessari al consolidamento dei conti pubblici anche alla luce delle modifiche apportate all'ordinamento finanziario contabile degli enti locali.

### ***Articolo 162 del D.Lgs. 267 del 2000 (Principi del bilancio)***

La norma apporta modifiche all'articolo 162 del TUEL in materia di principi di bilancio. In particolare, si prevede che gli enti locali deliberano annualmente il bilancio di previsione finanziario riferito ad almeno un triennio, comprendente le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi, osservando i principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Si novella inoltre il comma 6 specificando che il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento.

**Al riguardo**, la disposizione recepisce tra i principi di bilancio l'innovazione che subisce il bilancio di previsione che non è più annuale ma considera un arco temporale triennale e della circostanza, per la prima annualità, che i dati previsivi non si basano solamente sulla competenza finanziaria ma anche su quella di cassa.

Inoltre, il conseguimento del pareggio finanziario complessivo, considera tutte le entrate e tutte le spese, compreso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e il recupero del disavanzo di amministrazione, oltre a garantire un fondo di cassa finale non negativo. In altri termini deve esserci identità tra l'ammontare stanziato per le spese e quello realizzabile con le entrate della gestione prevista. Identità che quindi si concretizza nella generale possibilità di effettuare le sole spese iscritte in bilancio per le quali sussistono altrettante risorse finanziarie effettivamente disponibili nel medesimo periodo di riferimento.

La norma statuisce, infine, anche con riferimento al principio dell'equilibrio economico (o equilibrio finanziario di parte corrente) che a legislazione vigente si realizza quando le previsioni delle somme destinate alle spese correnti e al pagamento delle rate dei mutui contratti e dei prestiti assunti dal Comune, risultino essere inferiori all'ammontare delle risorse realizzabili con le entrate correnti. Tale principio risulta innovato dalla presente disposizione in quanto rientrano tra le spese anche le previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale e tra le entrate figurano i contributi destinati al rimborso dei prestiti e l'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente.

L'obbligo di perseguire l'equilibrio economico significa per gli enti locali la necessità di conseguire un equilibrio finanziario di parte corrente e conseguire un avanzo di gestione da destinare sostanzialmente alle spese di investimento.

### ***Articolo 163 del D.Lgs. 267 del 2000 (Esercizio provvisorio e gestione provvisoria)***

La norma sostituisce l'articolo 163 del TUEL concernente la fattispecie dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria.

Il comma 1 prevede che la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria, se il bilancio di previsione non è approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente. Nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria, gli enti gestiscono gli stanziamenti di competenza previsti nell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio, ed effettuano i pagamenti entro i limiti determinati dalla somma dei residui al 31 dicembre dell'anno precedente e degli stanziamenti di competenza al netto del fondo pluriennale vincolato.

Il comma 2 prevede i casi in cui si verifica la gestione provvisoria. Si ha gestione provvisoria quando il bilancio di esercizio non è approvato entro il 31 dicembre e non è stato autorizzato l'esercizio provvisorio, o il bilancio non è stato approvato entro i termini previsti ai sensi del comma 3. In tal caso è consentita esclusivamente una gestione provvisoria nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può assumere solo obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, quelle tassativamente regolate dalla legge e quelle necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può disporre pagamenti solo per l'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, per le spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, per le sole operazioni necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

Il comma 3 prevede i casi in cui si verifica l'esercizio provvisorio. L'esercizio provvisorio è autorizzato con legge o con decreto del Ministro dell'interno che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 151, primo comma, del TUEL, differisce il termine di approvazione del bilancio, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomia locale, in presenza di motivate esigenze. Nel corso dell'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento e gli enti possono impegnare solo spese correnti, le eventuali spese correlate riguardanti le partite di giro, lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza. Nel corso dell'esercizio provvisorio è consentito il ricorso all'anticipazione di tesoreria di cui all'articolo 222 del TUEL.

Il comma 4 stabilisce che all'avvio dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria l'ente trasmette al tesoriere l'elenco dei residui presunti alla data del 1° gennaio e gli stanziamenti di competenza riguardanti l'anno a cui si riferisce l'esercizio provvisorio o la

gestione provvisoria previsti nell'ultimo bilancio di previsione approvato, aggiornati alle variazioni deliberate nel corso dell'esercizio precedente, indicanti – per ciascuna missione, programma e titolo – gli impegni già assunti e l'importo del fondo pluriennale vincolato.

Il comma 5 dispone che nel corso dell'esercizio provvisorio, gli enti possono impegnare mensilmente, per ciascun programma, le spese di cui al comma 3, per importi non superiori ad un dodicesimo degli stanziamenti del secondo esercizio del bilancio di previsione deliberato l'anno precedente, ridotti delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato, con l'esclusione delle spese:

- a) tassativamente regolate dalla legge;
- b) non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi;
- c) a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.

Il comma 6 prevede che i pagamenti riguardanti spese escluse dal limite dei dodicesimi di cui al comma 5 siano individuati nel mandato attraverso l'indicatore di cui all'articolo 185, comma 2, lettera *i-bis*), ovvero la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Il comma 7 stabilisce che nel corso dell'esercizio provvisorio, sono consentite le variazioni di bilancio previste dall'articolo 187, comma 3-*quinqüies*, quelle riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato, quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte, e delle spese correlate, nei casi in cui anche la spesa è oggetto di reimputazione e l'eventuale aggiornamento delle spese già impegnate. Tali variazioni rilevano solo ai fini della gestione dei dodicesimi.

**La relazione illustrativa** afferma che l'articolo 163 adegua la disciplina dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria al principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria cd. potenziata che, comportando la soppressione dei residui passivi che non costituiscono obbligazioni giuridicamente perfezionate, comporta l'introduzione di elementi di flessibilità nella gestione. Infatti, la legislazione vigente, nel corso dell'esercizio provvisorio, consente di assumere obbligazioni a valere dei residui passivi derivanti dall'applicazione dell'articolo 183, comma 5, del TUEL, abrogato a seguito dell'adozione del principio della competenza potenziata.

La possibilità di assumere obbligazioni a valere dei residui passivi assunti in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, unitamente all'elevato margine di discrezionalità che caratterizza la gestione dei dodicesimi, spiega come gli enti locali abbiano potuto garantire la gestione ordinaria nonostante i prolungati e sistematici rinvii del termine di approvazione del bilancio, che hanno caratterizzato gli ultimi esercizi finanziari.

È pertanto necessario consentire, nel corso dell'esercizio provvisorio, la possibilità di utilizzare le quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione anche prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente. Con l'occasione si è provveduto a definire, con maggiore chiarezza rispetto alla legislazione vigente, la disciplina dell'esercizio provvisorio.

**Al riguardo**, alla luce delle modifiche apportate alla disciplina dell'esercizio provvisorio e della gestione provvisoria, si osserva che i due istituti mantengono sostanzialmente le loro caratteristiche di fondo che vede il ricorso

alla gestione provvisoria a seguito di inadempimenti piuttosto gravi (la mancata approvazione del bilancio di previsione nei termini di legge), mentre l'utilizzo dell'esercizio provvisorio è spesso dovuto più a interventi normativi (rinvio approvazione del bilancio di previsione) che a un vero e proprio inadempimento dell'ente. Per tale motivo la gestione provvisoria è caratterizzata da diversi vincoli essendo limitata all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniale certi e gravi all'ente. Dal canto suo l'esercizio provvisorio reca in sé una gestione con più margini di manovra: l'ente può impegnare mensilmente, per ciascun programma, spese non superiori ad un dodicesimo delle somme previste nel secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione deliberato, ridotte delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale, con esclusione delle spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi. Rispetto alla legislazione vigente l'esercizio provvisorio disciplinato dalla presente disposizione sembra avere maggiori limiti atteso che nel corso dell'esercizio provvisorio non è consentito il ricorso all'indebitamento e gli enti possono impegnare solo spese correnti e, relativamente alla spesa in conto capitale, possono impegnare solo per lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza. Inoltre, per effetto del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata è stata eliminata la possibilità di assumere obbligazioni a valere dei residui passivi assunti in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate. Il limite della spesa in dodicesimi non essendo più riferito al singolo intervento ma al programma<sup>22</sup>, reca una maggiore flessibilità di gestione per l'ente, anche se occorre tener conto delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al fondo pluriennale vincolato che vanno debitamente portati in riduzione dello stanziamento, ai fini del calcolo dei dodicesimi di spesa.

Alla luce delle modifiche introdotte occorre rilevare che l'eliminazione della possibilità di assumere obbligazioni a valere dei residui passivi assunti in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate, unitamente ai maggiori limiti imposti alla gestione dei dodicesimi, rende più difficile per gli enti locali garantire una corretta gestione ordinaria per periodi prolungati durante l'esercizio provvisorio e ciò dovrà essere tenuto in debita considerazione, nel momento in cui tale sistema entrerà in vigore, allorquando per effetto di provvedimenti legislativi si procederà a posticipare il termine per l'approvazione del bilancio di previsione all'anno considerato dal bilancio medesimo.

---

<sup>22</sup> Il programma è un aggregato omogeneo di attività finalizzato a perseguire gli obiettivi definiti dalle missioni.

**Articolo 164 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Caratteristiche del bilancio)**

La norma sostituisce l'articolo 164 del TUEL concernente le caratteristiche del bilancio. Non compare più l'individuazione dell'unità elementare del bilancio sostituita dalla definizione dell'unità di voto del bilancio costituita per l'entrata dalla tipologia e per la spesa dal programma, articolato in titoli.

Si specifica inoltre che il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite, per ciascuno degli esercizi considerati:

- a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;
- b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.

Viene eliminata la disposizione che prevede in sede di predisposizione del bilancio di previsione annuale l'assicurazione da parte del consiglio dell'ente di idoneo finanziamento agli impegni pluriennali assunti nel corso degli esercizi precedenti.

**Al riguardo**, si segnala che a legislazione vigente il carattere autorizzatorio del bilancio di previsione è riferito unicamente alla spesa, costituendone limite agli impegni di spesa, mentre nella presente disposizione tale caratteristica si estende anche all'entrata, con riferimento agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti che così non possono essere superiori a quanto previsto in bilancio, salvo la predisposizione di una apposita variazione di bilancio.

**Articolo 165 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Struttura del bilancio)**

La norma modifica l'articolo 165 del TUEL che dispone in materia di struttura del bilancio.

Il bilancio di previsione che perde la sua dicitura di annuale e viene denominato finanziario, è composto da due parti, relative rispettivamente all'entrata ed alla spesa ed è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Le previsioni di entrata del bilancio di previsione sono classificate, non più in titoli, categorie e risorse ma in:

- a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza.

A loro volta le tipologie, nell'ambito del piano esecutivo di gestione (PEG) sono ulteriormente specificate in categorie, in capitoli ed eventualmente in articoli. Le categorie di entrata degli enti locali sono individuate nell'elenco di cui all'allegato n. 13/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie.

Le previsioni di spesa del bilancio di previsione non sono più ripartite in titoli, funzioni, servizi ed interventi ma sono classificate secondo le modalità indicate all'articolo 14 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 in:

- a) missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dagli enti locali, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate;
- b) programmi, che rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. I programmi sono ripartiti in titoli e sono raccordati alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter dell'articolo 14, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14.

A loro volta i programmi, nell'ambito del PEG e quindi ai soli fini gestionali, sono ripartiti in titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I macroaggregati di spesa degli enti locali sono individuati nell'elenco di cui all'allegato n. 14 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati.

Con riferimento a ciascuna unità di voto, ovvero la tipologia per l'entrata e il programma per la spesa, il bilancio di previsione finanziario indica:

- a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;
- b) l'ammontare delle previsioni di competenza e di cassa definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio;
- c) l'ammontare degli accertamenti e degli impegni che si prevede di imputare in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, nel rispetto del principio della competenza finanziaria;
- d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

Nel bilancio di previsione, prima di tutte le entrate e le spese, sono iscritti:

- in entrata:
  - a) gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente e al fondo pluriennale vincolato in c/capitale;
  - b) del primo esercizio gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, nei casi individuati dall'articolo 187, commi 3 e 3-bis, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente;
  - c) del primo esercizio il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente;
- in uscita:
  - a) l'importo del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. Il disavanzo di amministrazione presunto può essere iscritto nella spesa degli esercizi successivi secondo le modalità previste dall'articolo 188;

In bilancio, gli stanziamenti di competenza relativi alla spesa di cui al comma 6, lettere b) e c)<sup>23</sup>, individuano:

- a) la quota che è già stata impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio cui si riferisce il bilancio;
- b) la quota di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi. Con riferimento a tale quota non è possibile impegnare e pagare con imputazione all'esercizio cui lo stanziamento si riferisce. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il codice della missione e del programma di spesa cui il fondo si riferisce e il codice del piano dei conti relativo al fondo pluriennale vincolato.

I bilanci di previsione degli enti locali recepiscono, per quanto non contrasta con la normativa del presente testo unico, le norme recate dalle leggi delle rispettive Regioni di appartenenza riguardanti le entrate e le spese relative a funzioni delegate, al fine di consentire la possibilità del controllo regionale sulla destinazione dei fondi assegnati agli enti locali e l'omogeneità delle classificazioni di dette spese nei bilanci di previsione degli enti rispetto a quelle contenute nei rispettivi bilanci di previsione regionali. È fatto divieto di collocare le entrate e le spese per le funzioni delegate dalle Regioni tra i servizi per conto di terzi nei bilanci di previsione degli enti locali.

---

<sup>23</sup> Si tratta dell'ammontare delle previsioni di competenza definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio e dell'ammontare degli impegni che si prevede di imputare in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, nel rispetto del principio della competenza finanziaria.

Il bilancio di previsione si conclude con più quadri riepilogativi, secondo gli schemi previsti dall'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Formano oggetto di specifica approvazione del consiglio le previsioni di cui al comma 6, lettere *c*) e *d*), per ogni unità di voto, e le previsioni del comma 7. Pertanto, formano oggetto di specifica approvazione:

- a. l'ammontare degli accertamenti e degli impegni che si prevede di imputare in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce (per ogni unità di voto);
- b. l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio (per ogni unità di voto);
- c. gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente e al fondo pluriennale vincolato in *c/capitale*;
- d. gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto;
- e. l'importo del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce;
- f. il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente.

**La relazione illustrativa** descrive sinteticamente la disposizione.

**Al riguardo**, si osserva che la nuova struttura del bilancio, introdotta dal presente provvedimento, attribuendo l'unità di voto alla tipologia per l'entrata e al programma per la spesa dovrebbe ridurre considerevolmente il livello di dettaglio del bilancio di previsione, lasciando al Piano Esecutivo di Gestione (PEG) il compito di specificare, ai soli fini gestionali, i dati contabili fino al livello del capitolo o dell'articolo. Si rammenta che attualmente l'unità elementare del bilancio è la risorsa per l'entrata e l'intervento per la spesa. La tipologia per l'entrata nella nuova struttura del bilancio corrisponde sostanzialmente alle attuali categorie, mentre il programma nella nuova struttura del bilancio corrisponde all'incirca agli attuali servizi.

La nuova struttura del bilancio, per effetto delle innovazioni recate dal decreto legislativo n. 118 del 2011, come modificato dal presente provvedimento, introduce accanto al bilancio di competenza anche il bilancio di cassa, ovvero reca le previsioni dell'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio.

Altra novità importante è l'introduzione e l'apposita evidenziazione del fondo pluriennale vincolato come conseguenza dell'applicazione del principio della competenza finanziaria *cd. potenziata*. Il fondo è costituito dalle risorse accertate destinate al finanziamento delle obbligazioni passive giuridicamente perfezionate esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. Esso provvede alla copertura delle spese reimpegnate con imputazione all'esercizio o agli esercizi successivi.

Il fondo è stato introdotto per consentire l'applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria e rendere evidente la distanza temporale che intercorre tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse. Il fondo opera sia in entrata che sul lato della spesa.

**Articolo 166 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Fondo di riserva)**

La norma modifica l'articolo 166 del TUEL relativo al fondo di riserva. In particolare si specifica che nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Altri Fondi", gli enti locali iscrivono un fondo di riserva non inferiore allo 0,30 e non superiore al 2 per cento del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio.

Inoltre, sempre nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Altri Fondi", gli enti locali iscrivono un fondo di riserva di cassa non inferiore allo 0,2 per cento delle spese finali. Tale ultimo fondo di riserva viene utilizzato con deliberazioni dell'organo esecutivo.

**Al riguardo**, si segnala che in aggiunta al fondo di riserva già previsto a legislazione vigente la norma introduce un ulteriore fondo di riserva di cassa. Nulla però viene disposto relativamente alle modalità e alle finalità di utilizzo del predetto fondo, se non che può essere utilizzato con deliberazioni dell'organo esecutivo.

**Articolo 167 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Ammortamento dei beni)**

La norma sostituisce l'articolo 167 del TUEL la cui rubrica viene ridenominata da "Ammortamento dei beni" in "Fondo crediti di dubbia esigibilità e altri fondi per spese potenziali". Il nuovo articolo prevede che nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma "Fondo crediti di dubbia esigibilità" sia stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Una quota del risultato di amministrazione viene accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità e non può essere destinata ad altro utilizzo.

È data facoltà agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'articolo 187, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo.

**La relazione illustrativa** descrive la norma senza aggiungere ulteriori informazioni.

**Al riguardo**, si rileva che il fondo crediti di dubbia esigibilità è una posta della spesa costituita per tener conto dei crediti di difficile o dubbia esazione ed assorbire la loro eventuale inesigibilità. Esso rappresenta un vero e proprio fondo rischi, diretto ad evitare che entrate di dubbia esigibilità possano finanziare delle spese esigibili.

I crediti di difficile o dubbia esazioni sono accertati nell'esercizio e contestualmente si procede ad un accantonamento nel fondo svalutazione crediti (posta di spesa calcolata sull'andamento del rapporto accertamento/riscossione degli ultimi cinque anni), vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione.

La determinazione del fondo avviene in occasione della predisposizione del bilancio di previsione e nel corso dell'esercizio se si verifica la necessità di adeguare il predetto fondo in considerazione del livello degli stanziamenti, degli accertamenti e degli incassi in c/competenza.

In occasione della redazione del rendiconto si verifica la congruità del fondo accantonata nel risultato di amministrazione, analizzando i residui attivi, sia di competenza dell'esercizio che di quelli degli esercizi precedenti. Il fondo quindi dovrà essere incrementato o ridotto a seconda della sua congruità o meno, vincolando o svincolando conseguentemente l'opportuna quota del risultato di amministrazione. Il fondo svalutazione crediti non può essere impegnato ed è destinato ad andare in economia alimentando l'avanzo di amministrazione e vincolando una quota al successivo riaccertamento negativo nel caso di entrata non esigibile. Se l'ente incassa di più di quanto iscritto nel fondo può ridurre il medesimo. Se il credito è definitivamente dichiarato inesigibile si riduce corrispondentemente una quota dell'avanzo di amministrazione.

Occorre segnalare che l'accantonamento al fondo in esame rappresenta una novità nei sistemi contabili degli enti locali e nel corso della sua prima implementazione potrebbe far emergere criticità e, in particolare, potrebbe far emergere posizioni di disavanzo, le cui modalità di assorbimento ed eliminazione andrebbero attentamente valutate, al fine di preservare gli equilibri finanziari degli enti interessati.

#### ***Articolo 168 del D.Lgs. 267 del 2000 (Servizi per conto di terzi)***

La norma modifica l'articolo 168 del TUEL relativo ai servizi per conto di terzi. In particolare, vengono specificati i servizi per conto di terzi ai quali si aggiunge anche la denominazione di partite di giro. I servizi per conto di terzi e le partite di giro che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità come individuate dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Nello specifico le partite di giro riguardano le operazioni effettuate come sostituto di imposta, per la gestione dei fondi economici e le altre operazioni previste nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Le previsioni e gli accertamenti d'entrata riguardanti i servizi per conto di terzi e le partite di giro conservano l'equivalenza con le corrispondenti previsioni e impegni di spesa, e viceversa. A tal fine, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo ad entrate e spese riguardanti tali operazioni sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata, in deroga al principio contabile generale n. 16.

A differenza degli altri stanziamenti di bilancio, gli stanziamenti riguardanti le operazioni per conto di terzi e le partite di giro, non comportando discrezionalità e autonomia decisionale, non hanno natura autorizzatoria.

**Al riguardo**, si rileva che l'allegato n. 4/2 classifica come servizi per conto terzi, oltre alle transazioni poste in essere come sostituto di imposta, le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso

l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle Regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi.

In generale per qualificare un servizio per conto terzi occorre verificare che l'autonomia decisionale dell'ente non sussista con riferimento ad alcuni elementi della transazione, come l'ammontare, i tempi e i destinatari della spesa. Quando l'ente non può incidere sui predetti elementi ci troviamo di fronte a servizi per conto di terzi, diversamente se l'ente esplica la propria autonomia decisionale, come per esempio nelle spese elettorali, nelle operazioni svolte per conto di un altro soggetto che non ha un proprio bilancio, nei finanziamenti comunitari, nelle operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio, in questi casi tali transazioni non possono essere considerate servizi per conto di terzi e occorre contabilizzarle negli altri titoli del bilancio.

Infine, si evidenzia che le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo ad entrate e spese riguardanti i servizi per conto terzi sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile, in deroga, quindi, al principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria. Ciò avviene al fine di garantire l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riferiti ai servizi per conto di terzi.

#### ***Articolo 169 del D.Lgs. 267 del 2000 (Piano esecutivo di gestione)***

La norma sostituisce l'articolo 169 del TUEL concernente il piano esecutivo di gestione.

Si stabilisce che la giunta delibera il piano esecutivo di gestione (PEG) entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione, in termini di competenza. Con riferimento al primo esercizio il PEG è redatto anche in termini di cassa. Il PEG è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio, individua gli obiettivi della gestione ed affida gli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei servizi.

Nel PEG le entrate sono articolate in titoli, tipologie, categorie, capitoli, ed eventualmente in articoli, secondo il rispettivo oggetto. Le spese sono articolate in missioni, programmi, titoli, macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione, e sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario di cui all'articolo 157.

L'applicazione della disciplina del PEG è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, fermo restando l'obbligo di rilevare unitariamente i fatti gestionali secondo la struttura del piano dei conti di cui all'articolo 157, comma 1-*bis*.

Il PEG è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con il documento unico di programmazione. Al PEG è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati, secondo lo schema di cui all'allegato n. 8 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'articolo 108, comma 1, del TUEL e il piano della performance di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150, sono unificati organicamente nel PEG.

**Al riguardo**, le modifiche apportate al bilancio di previsione influiscono anche sul piano esecutivo di gestione che, di conseguenza, subisce anch'esso delle modifiche. Si introduce così la previsione che il PEG con riferimento al

primo esercizio è redatto anche in termini di cassa e che è riferito ai medesimi esercizi considerati nel bilancio, quindi non è più annuale ma triennale.

Relativamente alla sua obbligatorietà si ricorda che l'attuale comma 3 dell'articolo 169 prevede la facoltatività del PEG per gli enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e per le comunità montane. La presente disposizione amplia quindi la platea dei comuni che sono tenuti a redigere il PEG avendolo esteso anche ai comuni compresi nella fascia da 5.000 a 14.999, attualmente esclusi dalla legislazione vigente.

Infine, la norma recepisce l'eliminazione della relazione previsionale e programmatica e la sua sostituzione con il documento unico di programmazione che rappresenta, insieme al bilancio di previsione, il documento contabile in base al quale il PEG deve essere predisposto coerentemente.

### ***Articolo 170 del D.Lgs. 267 del 2000 (Relazione previsionale e programmatica)***

La norma sostituisce l'articolo 170 del TUEL relativo alla relazione previsionale e programmatica (RPP), introducendo il documento unico di programmazione.

Si stabilisce che entro il 30 giugno di ciascun anno la Giunta presenta al Consiglio il Documento unico di programmazione per le conseguenti deliberazioni da adottarsi entro il 31 luglio. Entro il 15 novembre di ciascun anno, con lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, la Giunta presenta al Consiglio la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione.

Il Documento unico di programmazione ha carattere generale e costituisce la guida strategica ed operativa dell'ente.

Il Documento unico di programmazione si compone di due sezioni: la Sezione strategica e la Sezione operativa. La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione.

Il documento unico di programmazione è predisposto nel rispetto di quanto previsto dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato n. 4/1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Il Documento unico di programmazione costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione.

Gli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti predispongono il Documento unico di programmazione semplificato previsto dall'allegato n. 4/1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non sono coerenti con le previsioni del Documento unico di programmazione.

**Al riguardo**, si rileva che il documento unico di programmazione (DUP) rappresenta uno dei principali strumenti della programmazione degli enti locali ed è lo strumento che permette l'attività di guida strategica ed operativa degli enti locali.

Il DUP è strettamente connesso sia al bilancio di previsione che al PEG e costituisce il presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione.

La sezione strategica del DUP individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento e con gli obiettivi generali di finanza pubblica, le

principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e che possono avere un impatto di medio e lungo periodo, le politiche di mandato che l'ente vuole sviluppare nel raggiungimento delle proprie finalità istituzionali e nel governo delle proprie funzioni fondamentali e gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato.

La sezione operativa ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione definito sulla base degli indirizzi generali e degli obiettivi strategici fissati nella sezione strategica del DUP. In particolare, la sezione operativa contiene la programmazione operativa dell'ente avendo a riferimento lo stesso arco temporale considerato dal bilancio di previsione. Il contenuto della sezione operativa costituisce guida e vincolo ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione dell'ente.

Nello specifico la sezione operativa individua, per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella sezione strategica. Per ogni programma, e per tutto il periodo di riferimento del DUP, sono individuati gli obiettivi operativi annuali da raggiungere. Per ogni programma sono individuati gli aspetti finanziari, sia in termini di competenza con riferimento all'intero periodo considerato, che di cassa con riferimento al primo esercizio, della manovra di bilancio.

A sua volta la sezione operativa si compone di due parti:

- quella nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate e definiti, per tutto il periodo di riferimento del DUP, i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;
- quella contenente la programmazione dettagliata relativamente all'arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.

***Articolo 171 del D.Lgs. 267 del 2000  
(Bilancio pluriennale)***

La norma abroga l'articolo 171 del TUEL concernente il bilancio pluriennale.

**Al riguardo**, si rileva che l'abrogazione è dovuta all'ampliamento, recato dal presente provvedimento, dell'arco temporale considerato dal bilancio di previsione finanziario che non è più annuale ma copre un periodo di tempo triennale.

**Articolo 172 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Altri allegati al bilancio di previsione)**

La disposizione sostituisce l'articolo 172 del TUEL concernente gli allegati al bilancio di previsione.

Si prevede che al bilancio di previsione siano allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118<sup>24</sup> e i seguenti documenti:

- a) 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 decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;
- b) 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;
- c) 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;
- d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;
- e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.

**Al riguardo**, si rileva che in conseguenza delle modifiche apportate al bilancio di previsione sono introdotti una serie di nuovi allegati al bilancio stesso. In particolare si segnalano: il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione; il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione; il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione e il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento.

---

<sup>24</sup> Si tratta dei seguenti documenti contabili:

- a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
- d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
- e) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- f) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle Regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- g) la nota integrativa;
- h) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Altra importante modifica rispetto alla legislazione vigente è la previsione di allegare al bilancio di previsione, non più il rendiconto della gestione, il bilancio consolidato e i rendiconti e i bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" ma l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione dei suddetti documenti. Solo nel caso in cui tali documenti contabili non dovessero essere pubblicati integralmente nei siti internet indicati nell'elenco si dovrebbe procedere ad allegarli al bilancio di previsione.

**Articolo 174 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati)**

La norma modifica l'articolo 174 del TUEL relativo alla predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati.

Si stabilisce che i documenti di bilancio, ovvero il bilancio finanziario e il documento unico di programmazione, sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati ed alla relazione dell'organo di revisione, entro il 15 novembre di ogni anno.

Il regolamento di contabilità dell'ente prevede per tali adempimenti un congruo termine, nonché i termini entro i quali possono essere presentati da parte dei membri dell'organo consiliare e dalla Giunta emendamenti agli schemi di bilancio. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento sopravvenute, l'organo esecutivo presenta all'organo consiliare emendamenti allo schema di bilancio e alla nota di aggiornamento al Documento unico di programmazione in corso di approvazione.

Il bilancio di previsione finanziario è deliberato dall'organo consiliare entro il termine previsto dall'articolo 151 del TUEL, ovvero entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello cui si riferisce il primo anno considerato.

Infine, si dispone che nel sito internet dell'ente locale sono pubblicati il bilancio di previsione, il piano esecutivo di gestione, le variazioni al bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato ed il piano esecutivo di gestione assestato.

**Al riguardo**, si evidenzia la previsione normativa che impone la pubblicazione nel sito internet dell'ente locale del bilancio di previsione, del piano esecutivo di gestione, delle variazioni al bilancio di previsione, del bilancio di previsione assestato e del piano esecutivo di gestione assestato. Sul punto, attesa, soprattutto con riferimento alle variazioni al bilancio di previsione, la notevole mole dei dati da pubblicare, andrebbe valutato il costo connesso a tale informativa.

**Articolo 175 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Variazioni al bilancio di previsione ed al piano esecutivo di gestione)**

La norma apporta diverse modifiche all'articolo 175 del TUEL relativo alle variazioni al bilancio di previsione e al PEG.

Si prevede che il bilancio di previsione finanziario possa subire variazioni sia nella parte di competenza che in quella di cassa e per ciascuno degli esercizi considerati nel documento.

Di norma, le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare, con alcune eccezioni.

Le variazioni al bilancio possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno fatte salve le seguenti variazioni, che possono essere deliberate sino al 31 dicembre di ciascun anno:

- a) l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
- b) 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;
- c) l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;
- d) 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 di bilancio possono essere adottate dall'organo esecutivo in via d'urgenza, opportunamente motivata, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare entro i sessanta giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.

Alcune variazioni di bilancio sono di competenza della Giunta. Sono essenzialmente variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente applicative delle decisioni del Consiglio, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio:

- a) 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'articolo 187, comma 3-*quinquies*;
- b) 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;
- c) 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;
- d) variazioni delle dotazioni di cassa, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;
- e) 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 che consente variazioni sino al 31 dicembre. Con il regolamento di contabilità dell'ente si disciplinano le modalità di comunicazione al Consiglio delle suddette variazioni di bilancio.

Inoltre, i responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare, per ciascuno degli esercizi del bilancio:

a) le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, limitatamente ai capitoli dotati dello stesso codice di quarto livello del piano dei conti, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti, ed ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta;

b) 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 decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Le variazioni di bilancio riguardanti le variazioni del fondo pluriennale vincolato sono comunicate trimestralmente alla giunta;

c) 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'articolo 187, comma 3-*quinquies*.

È fatto divieto di disporre con il medesimo provvedimento sia le variazioni al bilancio di previsione disposte con provvedimenti amministrativi, nei casi previsti dal presente decreto, sia le variazioni del piano esecutivo di gestione.

Ancora è fatto divieto di disporre le variazioni di giunta compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi.

Si stabilisce un nuovo termine per la variazione di assestamento generale che è deliberata dall'organo consiliare non più entro il 30 di novembre ma entro il 31 luglio di ciascun anno. Con la variazione di assestamento generale si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva ed il fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.

Le variazioni al PEG sono di competenza dell'organo esecutivo, tranne quelle affidate ai responsabili della spesa o al responsabile finanziario e possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno, ad eccezione di quelle consentite fino al 31 dicembre ai sensi del comma 3 del presente articolo.

Infine si dispone che le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere mediante il prospetto di cui all'articolo 10, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, allegato al provvedimento di approvazione della variazione. Sono altresì trasmesse al tesoriere:

- a) le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento;
- b) le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.

**La relazione illustrativa** si limita a descrivere brevemente la norma.

**Al riguardo**, si rileva che nel corso dell'anno il bilancio di previsione può essere modificato per adeguarne le previsioni alle esigenze che man mano si vengono a manifestare.

Esistono principalmente due diverse tipologie di modifiche che possono essere apportate alle previsioni iniziali:

- quelle che modificano il valore complessivo delle uscite e delle entrate;
- quelle che non modificano l'ammontare complessivo degli stanziamenti di bilancio.

Le prime sono di competenza del consiglio mentre le seconde sono prevalentemente di competenza dell'organo esecutivo che procede ad effettuare variazioni al documento di PEG.

Del tutto innovativa risulta invece la previsione che attribuisce ai responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, al responsabile finanziario, la possibilità di poter effettuare, per ciascuno degli esercizi del bilancio, alcune specifiche variazioni al PEG o al bilancio di previsione.

Infine, si segnala l'anticipo al 31 luglio dal 30 novembre del termine per la variazione di assestamento generale che è deliberata dall'organo consiliare e che attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva ed il fondo di cassa, per assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio.

### ***Articolo 176 del D.Lgs. 267 del 2000 (Prelevamenti dal fondo di riserva)***

La norma modifica l'articolo 176 del TUEL concernente la disciplina dei prelevamenti dal fondo di riserva, al fine di estendere tale disciplina al fondo di riserva di cassa e ai fondi spese potenziali. I prelevamenti da questi fondi sono di competenza della giunta e possono essere deliberati fino al 31 dicembre di ciascun anno.

**Al riguardo**, si rileva che la norma recepisce le modifiche conseguenti alle nuove previsioni recate dal presente provvedimento e relative all'introduzione del fondo di riserva di cassa e degli eventuali fondi spese potenziali.

Sul punto si ricorda che il nuovo articolo 167 del TUEL, come modificato dal presente provvedimento da facoltà agli enti locali di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali.

### ***Articolo 179 del D.Lgs. 267 del 2000 (Accertamento)***

Il punto in esame dello schema prefigura alcune modifiche al vigente decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali – TUEL), al fine di adeguarlo alla disciplina del citato decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, a sua volta interessato da modifiche ed integrazioni riferibili allo schema in commento.

In particolare l'articolo 179 del D.Lgs. 267/2000, in materia di accertamento<sup>25</sup>, risulterebbe così modificato:

- a) si precisa che le entrate relative al titolo "Accensione prestiti" sono accertate nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio (al comma 1);
- b) si specifica che l'accertamento delle entrate avviene distinguendo le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del citato D.Lgs. 118/2011<sup>26</sup> (al comma 2);
- c) si precisa che per le entrate relative a partite compensative delle sole spese del titolo "servizi per conto terzi e partite di giro", l'accertamento avviene in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa (al comma 2, lett. c));
- d) si afferma che l'accertamento delle entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, avviene a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante, relativo al contributo o al finanziamento (alla nuova lett. c)-bis del comma 2);
- e) si specifica – in deroga al principio dell'accertamento per le altre tipologie di entrate, anche di natura eventuale o variabile – che sono fatti salvi i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria per cui è previsto l'accertamento per cassa (al comma 2, lett. d));
- f) si puntualizza, in materia di trasmissione dell'idonea documentazione da parte del responsabile del procedimento di accertamento al responsabile del servizio finanziario, che l'invio avviene nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto, dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della

---

<sup>25</sup> La norma, nel testo vigente, specifica che l'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare nonché fissata la relativa scadenza.

<sup>26</sup> Rispettivamente in materia di "definizione di transazione elementare" e di "codifica della transazione elementare".

contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del citato D.Lgs. n. 118/2011 e successive modificazioni (al comma 3);

- g) si stabilisce che l'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Non possono quindi essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate il cui diritto di credito non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. È vietato l'accertamento attuale di entrate future ed infine, si prevede che le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi (al comma 3-bis).

**La relazione illustrativa** specifica che l'articolo 179, quale risulterebbe dalle modifiche proposte, adegua la disciplina dell'accertamento al principio della competenza potenziata prevedendo che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'impegno è perfezionato con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2. Conclude evidenziando che le entrate devono essere registrate anche in assenza di movimenti di cassa effettivi.

**Al riguardo** si evidenzia che le disposizioni in esame sembrano avere il pregio di specificare meglio la disciplina della fase dell'accertamento dell'entrata, nell'ottica di rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili ed aggregabili.

Inoltre – così come anche si legge nel sito internet della Ragioneria generale dello Stato nella parte dedicata all'armonizzazione contabile dei bilanci degli enti territoriali<sup>27</sup> – altro scopo perseguito con la riforma in esame è quello di ridurre in modo consistente la mole dei residui presenti nel bilancio, ed in particolare, per quanto qui di interesse, quelli attivi, cogliendo anche l'obiettivo di adottare la contabilità economico patrimoniale in enti che, per la loro natura, hanno finora applicato il sistema di contabilità finanziaria.

Più nello specifico si evidenzia che la modifica contenuta nella lettera a) intende vincolare gli accertamenti di entrate relativi alle accensioni di prestiti all'effettivo stanziamento di competenza iscritto in bilancio con ciò ponendo un tetto alla possibilità di accensione indiscriminata di prestiti.

In merito alla lettera b) si impone la suddivisione delle entrate in ricorrenti e non ricorrenti<sup>28</sup>; in tal modo si intende evidenziare in bilancio la continuità o

---

<sup>27</sup> <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/Verso-l-armonizzazione/>

<sup>28</sup> Sul punto – vedi sito <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Faq/ARCONET/> – la RGS così si esprime: "L'articolo 25, comma 1, lettera b) della legge 31 dicembre 2009, n. 196, distingue le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti, a seconda che si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi. Si ritiene che possa essere definita "a regime" un'entrata che si presenta con continuità in almeno 5 esercizi, per importi costanti nel tempo. In ogni caso, in considerazione della loro natura sono da considerarsi non ricorrenti le entrate riguardanti: i contributi per la sanatoria di abusi edilizi e sanzioni; i condoni; le entrate derivanti dall'attività straordinaria diretta al recupero evasione tributaria; le entrate per eventi calamitosi; le plusvalenze da alienazione; le accensioni di prestiti. Tutti i trasferimenti in conto capitale sono non ricorrenti, a meno che non siano

meno di un'entrata al fine di poter garantire, oggettivamente, la necessaria correlazione quantitativa – qualitativa tra impieghi e risorse finanziarie. Questo aspetto sembra palesare un'attenzione particolare alla necessità che vengano limitati gli squilibri finanziari che, nel medio/lungo periodo, sono generatori di patologici ed onerosi ricorsi a finanziamenti esterni.

La lettera *c*), in merito alle entrate relative a partite compensative delle spese ed in particolare per quelle relative ai “servizi per conto terzi e partite di giro”, offre la garanzia dell'iscrizione di entrate in bilancio solo in presenza di assunzione del relativo impegno di spesa.

La lettera *d*) impone invece che l'accertamento dell'entrata derivante da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche possa avvenire solo dietro comunicazione degli estremi identificativi dell'atto amministrativo di impegno assunto dall'amministrazione erogatrice; tale specificazione potrà arginare la possibilità di iscrizioni a bilancio di entrate future non ancora rese vincolanti in capo all'ente erogatore.

Sul punto, ben si esprime, in modo palese, la lettera *g*) in cui si fa divieto di accertare entrate future, ciò per il principio non solo di prudenza, ma anche e soprattutto, di veridicità di bilancio. Sempre la stessa lettera vincola l'accertamento al perfezionamento dell'obbligazione con imputazione alle scritture contabili dell'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza; tale aspetto quindi definisce inequivocabilmente il momento della registrazione del fatto generatore dell'entrata escludendo così ogni possibile anticipazione di entrate future. Si implementa quindi il principio della competenza finanziaria potenziata secondo cui le obbligazioni attive (e passive) giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge, ma con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza<sup>29</sup>.

### ***Articolo 180 del D.Lgs. 267 del 2000 (Riscossione)***

Il punto in questione propone la modifica dell'articolo 180 del D.Lgs. n. 267/2000, in materia di riscossione, quale seconda fase del procedimento di entrata; in particolare le modifiche prefigurate concernenti il contenuto dell'ordinativo di incasso<sup>30</sup> sono così compendiate:

---

*espressamente definitivi “continuativi” dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione. Le altre entrate sono da considerarsi ricorrenti.”.*

<sup>29</sup> Sul punto si veda il sito della RGS – <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNMEI/ARCONET/> – che così aggiunge: “*Il principio della competenza potenziato consente di: conoscere i debiti effettivi delle amministrazioni pubbliche; evitare l'accertamento di entrate future e di impegni inesistenti; rafforzare la programmazione di bilancio; favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni; avvicinare la competenza finanziaria a quella economica.*”

<sup>30</sup> La vigente norma specifica che la riscossione è disposta a mezzo di ordinativo di incasso, fatto pervenire al tesoriere, secondo convenzione, ed è sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario e da altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità.

- a) si specifica che gli eventuali vincoli di destinazione sono riferibili alle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti (al comma 3, lettera *d*));
- b) si sostituisce all'indicazione "della risorsa o del capitolo di bilancio cui è riferita l'entrata" quella del titolo e della tipologia distintamente individuati per residui e per competenza (alla lettera *e*)), del comma 3);
- c) si specifica che la codifica è di bilancio (alla lettera *f*), *comma 3*));
- d) si prevede nell'ordinativo di incasso l'inserimento della codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (alla lettera *h-bis*) del comma 3), nonché si dispone la necessità che il citato ordinativo evidenzi i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7 del D.Lgs. 118/2011<sup>31</sup> (alla lettera *h-ter*) della comma 3);
- e) si sancisce l'obbligo (al comma 4) per il tesoriere di riscuotere ogni somma e di versarla in favore dell'ente beneficiario anche senza la preventiva emissione di ordinativo d'incasso<sup>32</sup>. Si dispone inoltre che l'ente procede alla regolarizzazione dell'incasso entro i successivi 60 giorni e comune entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere;
- f) si aggiungono i commi da *4-bis* a *4-sexies* che riguardano specificatamente:
  - 4-bis*: gli ordinativi di incasso riferiti ad entrate di competenza sono tenuti distinti da quelli relativi ai residui, garantendone la numerazione progressiva ed unica per esercizio. Gli ordinativi di incasso, sia di competenza che in conto residui, sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione all'ente è pervenuta successivamente;
  - 4-ter*: gli incassi da accensioni di prestiti sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa;
  - 4-quater*: si fa divieto di imputare provvisoriamente degli incassi in attesa di regolarizzazione alle partite di giro;
  - 4-quinquies*: gli ordinativi di incasso non riscossi entro il termine dell'esercizio, sono restituiti dal tesoriere all'ente per l'annullamento e la consecutiva emissione nell'esercizio successivo in conto residui;
  - 4-sexies*: i codici di transazione elementare di cui alla citata lettera *h-ter*) di cui allo schema in esame, possono essere applicati all'ordinativo di incasso a decorrere dal 1 gennaio 2016.

**La relazione illustrativa** ripercorre le disposizioni in commento, soffermandosi brevemente sui nuovi requisiti dell'ordinativo, sul rinvio dell'applicabilità del codice della transazione elementare al 2016, sull'obbligo di regolarizzazione entro 60 giorni, sulla distinzione tra gli ordinativi che si riferiscono alla competenza da quelli che si riferiscono ai residui, sull'imputazione provvisoria alle partite di giro e sul rispetto del limite dello stanziamento di cassa per gli incassi derivanti da accensione di prestiti.

**Al riguardo** si evidenzia che anche per la fase della riscossione delle entrate sono aggiunti elementi normativi che dovrebbero consentire di migliorare ed ampliare le informazioni contenute nei bilanci.

In particolare le lettere da *a*) ad *e*) aggiungono nuove informazioni da inserire nell'ordinativo di incasso dalle quali si avranno maggiori indicazioni

---

<sup>31</sup> Rispettivamente in materia di "definizione di transazione elementare" e di "codifica della transazione elementare".

<sup>32</sup> Che amplia tale obbligo di riscossione anche per le entrate di cui al nuovo comma *4-ter* e relative agli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti.

finalizzate alla possibilità di meglio aggregare i dati e poter quindi rendere più omogenei e confrontabili i bilanci tra loro, oltre che agevolare la funzione di consolidamento.

Con la lettera *f*), nuovo comma 4-*bis*, invece si specifica in modo chiaro ed oggettivo la suddivisione tra ordinativi di incasso di competenza e quelli in conto residui; così come si definisce concretamente che gli ordinativi di incasso sono imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate a prescindere da quando è pervenuta la comunicazione all'ente. Tali disposizioni quindi contribuiscono al raggiungimento dell'obiettivo volto alla ottimizzazione del bilancio mediante la razionalizzazione della iscrizione e quantificazione dell'ammontare dei residui<sup>33</sup>; inoltre è fatta prevalere la sostanza sulla forma in quanto le entrate sono imputate all'esercizio in cui materialmente vengono incassate dal tesoriere. Il comma 4-*quater*, vietando l'imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alle partite di giro, evita di amplificare in modo imprudente e non veritiero il bilancio; anche se, si rammenta, le partite di giro non influiscono sulle risultanze di bilancio tuttavia possono dare indicazioni non corrette circa l'effettiva posizione creditoria/debitoria dell'ente. Infine il comma 4-*quinquies* esplicita la procedura di annullamento degli ordinativi di incasso e la loro successiva emissione in conto residui al fine di ben individuare le componenti di bilancio.

### ***Articolo 181 del D.Lgs. 267 del 2000 (Versamento)***

Il punto in esame prefigura la modifica del comma 3 dell'articolo 181 del D.Lgs. n. 267/2000, concernente il versamento<sup>34</sup> delle somme riscosse che rappresenta l'ultima fase del processo di entrata. La modifica concerne il termine ultimo entro il quale gli incaricati interni, designati con provvedimento formale dell'amministrazione, versano le somme riscosse presso la tesoreria dell'ente; in particolare la cadenza che nella vigente disposizione è stabilita dal regolamento di contabilità, ora viene modificata nel senso di prevedere, quale termine ultimo, il versamento con cadenza comunque non superiore ai quindici giorni lavorativi.

**La relazione illustrativa** non commenta la disposizione.

**Al riguardo**, si osserva che la novella individua un termine entro il quale effettuare il versamento delle somme riscosse con ciò garantendo una minore discrezionalità nei tempi di effettuazione della procedura in esame.

---

<sup>33</sup> L'analisi dell'impatto della regolamentazione evidenzia, al punto c) che il primo indicatore dell'efficacia della riforma è costituito dalla riduzione dei residui, in particolare di quelli passivi, risultanti dal rendiconto a seguito dell'adozione della nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria.

<sup>34</sup> Si rammenta, in via sintetica, che la norma evidenzia che gli incaricati della riscossione, interni ed esterni, versano al tesoriere le somme riscosse nei termini e nei modi fissati dalle disposizioni vigenti e da eventuali accordi convenzionali.

**Articoli 183 (Impegno di spesa), 185 (Ordinazione e pagamento), 186 (Risultato contabile di amministrazione), 187 (Avanzo di amministrazione), 188 (Disavanzo di amministrazione) e 189 (Residui attivi) del D.Lgs. 267 del 2000**

Le integrazioni all'articolo 183 (*Impegno di spesa*) prevedono:

*a)* al comma 1, laddove si qualifica la fase dell'impegno come costituente il primo momento del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi dell'articolo 151, è indicato anche l'obbligo di segnalare anche la relativa scadenza;

*b)* alla lettera *b)* del comma 2, laddove sono individuate dalla legge l'occorrenze del perfezionamento dell'impegno, già con l'approvazione del bilancio, nei caso di assunzione di mutui e del pagamento delle relative rate, è aggiunto anche il caso in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato;

*c)* la lettera *c)* del comma 2, laddove è previsto il perfezionamento già con l'approvazione del bilancio dell'impegno per spese dovute nell'esercizio in ragione di norme di legge, è sostituita dalla seguente: «*c)* per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.»;

*d)* il terzo periodo del comma 3, laddove è stabilito che quando la "prenotazione" di impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell'esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in "impegno", e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati, viene sostituito ivi prevedendosi che le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo;

*e)* i commi 5, 6, 7 e 8, laddove sono stabilite le regole per l'assunzione degli impegni per spese in conto capitale ed a carico degli esercizi successivi al primo, sono sostituiti dai seguenti: « 5. Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi. 6. Gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili. Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente: *a)* sugli esercizi successivi a quello in corso, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo; *b)* sugli esercizi non considerati nel bilancio, a meno delle spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'articolo 1677 del codice civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale. Le obbligazioni che comportano impegni riguardanti le partite di giro e i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria sono assunte esclusivamente in relazione alle esigenze della gestione. 7. I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria. 8. Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che

comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.»;

f) al primo periodo del comma 9, laddove è oggi stabilito che i regolamenti di contabilità stabiliscono le modalità di assunzione degli impegni di spesa da parte dei responsabili dei servizi, è specificato che tale disciplina debba avvenire nel rispetto dei principi contabili generali e del principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

g) dopo il comma 9 è inserito il seguente: «9-bis. Gli impegni sono registrati distinguendo le spese ricorrenti da quelle non ricorrenti attraverso la codifica della transazione elementare di cui agli articoli 5 e 6 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118,

29) all'articolo 185 (*Ordinazione e pagamento*):

a) il comma 1, laddove è indicata la definizione di ordinazione, è sostituito ivi prevedendosi che gli ordinativi di pagamento sono disposti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di cassa, salvo i pagamenti riguardanti il rimborso delle anticipazioni di tesoreria, i servizi per conto terzi e le partite di giro;

b) la lettera c) del comma 2, laddove si prevede che il mandato di pagamento debba recare l'indicazione dell'intervento o del capitolo per i servizi per conto di terzi sul quale la spesa è allocata e la relativa disponibilità, distintamente per competenza o residui, è sostituita l'indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa e la relativa disponibilità, distintamente per residui o competenza e cassa;

c) alla lettera d) del comma 2, laddove è previsto che il mandato debba contenere anche la codifica sono aggiunto il riferimento: «di bilancio»;

d) alla lettera e) del comma 2, laddove è indicato tra l'altro solo come eventuale l'obbligo di indicazione, sul mandato di pagamento, del codice fiscale o la partita IVA del creditore, tale occorrenza è ristabilita come obbligatoria in tutti i casi;

e) alla lettera i) della comma 2, dopo le parole: «vincoli di destinazione» sono aggiunte le seguenti: «stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti»;

Alle lettere f)–i) sono quindi portate altre integrazioni e modifiche di coordinamento con le norme di cui al decreto legislativo n. 118/2011.

30) all'articolo 186 (*Risultato contabile di amministrazione*):

a) dopo il primo periodo del comma 1, laddove è definito il risultato di amministrazione è aggiunto il seguente: «Tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio.»;

b) dopo il comma 1 è aggiunto il seguente: «1-bis. In occasione dell'approvazione del bilancio di previsione è determinato l'importo del risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.»;

31) all'articolo 187 (*Avanzo di amministrazione*):

a) la rubrica è sostituita dalla seguente: «Composizione del risultato di amministrazione»;

b) i commi 1, 2 e 3, laddove è definito l'avanzo e le componenti che vi concorrono, sono sostituiti dai seguenti:

«1. Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in e/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali

e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'articolo 188. 2. La quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato ai sensi dell'articolo 186 e quantificato ai sensi del comma 1, può essere utilizzato con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità: *a)* per la copertura dei debiti fuori bilancio; *e)* per l'estinzione anticipata dei prestiti. *b)* per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari; *c)* per il finanziamento di spese di investimento; *d)* per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente. Resta salva la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", in occasione dell'approvazione del rendiconto, sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo della quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce. 3. Le quote del risultato presunto derivanti dall'esercizio precedente, costituite da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato o derivanti da fondi vincolati possono essere utilizzate per le finalità cui sono destinate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, attraverso l'iscrizione di tali risorse, come posta a sé stante dell'entrata, nel primo esercizio del bilancio di previsione o con provvedimento di variazione al bilancio. L'utilizzo della quota vincolata o accantonata del risultato di amministrazione è consentito, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in caso di esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, secondo le modalità individuate al comma 3-*quinquies*.»;

*c)* dopo il comma 3-*bis* sono inseriti i seguenti:

«3-*ter*. Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio: *a)* nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa; *b)* derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati; *c)* derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata; *d)* derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'articolo 193. L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. 3-*quater*. Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 3, entro il 31 gennaio la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate ed approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo II, comma 3, lettera *a)*, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni. Se la quota vincolata del risultato di amministrazione presunto è inferiore rispetto all'importo applicato al bilancio di previsione, l'ente provvede immediatamente alle necessarie variazioni di bilancio che adeguano l'impiego del risultato di amministrazione vincolato. 3-*quinquies*. Le variazioni di bilancio che, in attesa dell'approvazione del consuntivo, applicano al bilancio quote vincolate o accantonate del risultato di amministrazione, sono effettuate solo dopo l'approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta di cui al comma 3-*quater*. Le variazioni consistenti nella mera re-iscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario. In caso di esercizio provvisorio tali variazioni sono di competenza della Giunta. 3-*sexies*. Le quote del risultato presunto derivante dall'esercizio precedente costituite dagli

accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente possono essere utilizzate prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, per le finalità cui sono destinate, con provvedimento di variazione al bilancio, se la verifica di cui al comma 3-*quater* e l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo II, comma 3, lettera *a*), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, sono effettuate con riferimento a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate.»;

32) all'articolo 188 (*Disavanzo di Amministrazione*): *a*) al comma 1, laddove è definita la nozione di disavanzo è stabilito che esso, una volta accertato, debba essere immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto;*b*) al comma 1, dopo il primo periodo, sono aggiunti i seguenti: «La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può 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 è sottoposto al parere del collegio dei revisori. Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in *c*/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ai fini del rientro, in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, contestualmente, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. La deliberazione, contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.»;*c*) dopo il comma 1 sono inseriti i seguenti: «1-*bis*. L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto accertato ai sensi dell'articolo 186, comma 1-*bis*, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità 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. 1-*ter*. A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto nell'ambito delle attività previste dall'articolo 187, comma 3-*quinqüies*, effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 187, comma 3, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio la gestione prosegue secondo le modalità previste dall'articolo 163, comma 3. 1-*quater*. Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.»;

33) all'articolo 189 (*Residui attivi*): *a*) al comma 2, è stabilito che sono mantenute tra i residui dell'esercizio esclusivamente le entrate accertate per le quali esiste un titolo giuridico che costituisca l'ente locale creditore della correlativa entrata, è stabilito che ciò debba avvenire per le entrate esigibile nell'esercizio, secondo i principi applicati della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118; *b*) al comma 3, è previsto che alla chiusura dell'esercizio costituiscono residui attivi le somme rese disponibili dalla Cassa depositi e prestiti a titolo di finanziamento e non ancora prelevate dall'ente costituiscono residui attivi a valere dell'entrata classificata come prelievi da depositi bancari, nell'ambito del titolo Entrate da riduzione di attività finanziarie, tipologia Altre entrate per riduzione di attività finanziarie.;

c) al comma 4, è stabilito che le somme iscritte tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio costituiscono minori entrate rispetto alle previsioni e, a tale titolo, concorrono a determinare i risultati finali della gestione.

**La relazione illustrativa** si sofferma sull'articolo 183, laddove si disciplina la fase dell'impegno precisando che le obbligazioni giuridicamente perfezionate devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste. Il comma 3 disciplina la prenotazione degli impegni relativi a procedure in via di espletamento, le economie riguardanti le spese di investimento per lavori pubblici e le spese riguardanti trasferimenti e contributi ad amministrazioni pubbliche.

- sull'articolo 185 afferma che la norma aggiorna la fase dell'ordinazione e pagamento. Il pagamento è ordinato al tesoriere entro i limiti delle previsioni di cassa, ad eccezione dei rimborsi delle anticipazioni e delle partite di giro, mediante l'emissione di mandati di pagamento numerati in ordine progressivo e contrassegnati da evidenze informatiche del capitolo. Il comma 2 elenca gli elementi minimi che i mandati devono contenere, ricordando che il codice della transazione elementare è applicato dal 1° gennaio 2016. Nei commi successivi si ribadisce che entro 30 giorni la regione regolarizza i pagamenti effettuati dal tesoriere derivanti da obblighi tributari, somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento e da altri obblighi di legge, la distinzione dei mandati in conto competenza da quelli in conto residui, la numerazione progressiva e l'imputazione all'esercizio in cui il tesoriere li ha eseguiti.

- sull'articolo 187, riferisce che la norma ridefinisce la composizione del risultato di amministrazione. Il comma 1 precisa che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e fondi vincolati, è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Si precisa che in tale risultato non sono comprese le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa nel conto del bilancio. Si precisa altresì che nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel bilancio di previsione annuale, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare. Il comma precisa che tra i fondi accantonati sono compresi il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti e gli accantonamenti per passività potenziali. Il comma 2 elenca le priorità di utilizzo della quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertata in sede di rendiconto. Il comma 4 elenca le entrate che costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione e precisa che l'indicazione del vincolo per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al

fondo crediti di dubbia esigibilità è sospeso per l'importo dell'accantonamento, fino all'effettiva riscossione. L'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione è consentito sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, anche in esercizio provvisorio, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente. Ai fini dell'utilizzo di cui al comma 6 entro il 31 gennaio la Giunta effettua una verifica sulla base di un preconsuntivo e approva l'aggiornamento dell'allegato al bilancio di previsione di cui all'articolo 11, comma 3, lettera *a*) ed eventualmente l'ente adegua la quota vincolata. Se tale verifica è effettuata per tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo per quelle vincolate è possibile utilizzare prima dell'approvazione del rendiconto per le finalità cui sono destinate le quote accantonate.

**Al riguardo**, le modifiche si occupano di uniformare la disciplina dei principali istituti dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali al nuovo modello di contabilità finanziaria ed economico – patrimoniale integrato previsto dal decreto legislativo n. 118/2011 come modificato dal provvedimento in esame.

In particolare, appaiono innanzitutto di significativo valore metodologico le integrazioni predisposte alla disciplina della fase degli Impegni di spesa (punto 28) di cui all'articolo 183 del T.U.E.L., laddove si provvede alla riformulazione complessiva dei riflessi contabili delle obbligazioni giuridicamente perfezionate, ivi stabilendosi (comma 5) che l'imputazione debba interessare il piano contabile dell'esercizio in cui la medesima viene a scadenza, con esplicito divieto di imputazione secondo un criterio alternativo a quello correlato alla prevista dinamica del flusso di cassa correlato all'impegno e comunque con il divieto esplicito di posporre l'imputazione contabile delle obbligazioni giuridicamente perfezionate, in presenza di fattori di spesa corrente, ad esercizi successivi a quelli in corso e tantomeno agli esercizi non compresi nel bilancio pluriennale in gestione.

Va inoltre segnalata la conferma, anche per gli enti locali, del preciso obbligo ricadente sul responsabile della spesa di verificare corretta imputazione e capienza degli stanziamenti nella assunzione degli impegni.

Nelle integrazioni predisposte alla disciplina della fase della Ordinazione e del pagamento (punto 29) di cui all'articolo 185 del T.U.E.L. si ribadisce il vincolo della limitazione della emissione dei titoli di spesa nel solo ambito degli stanziamenti di cassa, ad eccezione dei casi di ripiano di anticipazioni di tesoreria le partite di giro, i servizi resi per conto terzi. Sono confermati gli obblighi di codifica degli ordinativi di spesa alla codifica SIOPE ed è stabilito il principio di stretta aderenza alla competenza finanziaria nella imputazione degli ordinativi

emessi entro il 31 dicembre di ogni anno, anche in presenza di comunicazioni intervenute tra ente e tesoriere nel gennaio dell'esercizio successivo.

Quindi, sulle modifiche apportate alla nozione di Risultato contabile di Amministrazione (punto 30) di cui all'articolo 186 del T.U.E.L., è prevista l'espressa esclusione dalla determinazione del saldo delle risorse accertate in entrata ma destinate al finanziamento di spese impegnate per esercizi successivi, che vengono iscritte nel fondo pluriennale vincolato iscritto nel conto del bilancio. In dettaglio, poi, le integrazioni disposte alla nozione di Avanzo di amministrazione (punto 31) di cui all'articolo 187 del T.U.E.L., stabiliscono l'obbligo della distinta evidenziazione nella misura di saldo delle quote riferibili ai fondi vincolati, separatamente da quelle invece riferibili ai fondi non vincolati, ivi prevedendosi che qualora la misura del saldo non risulti adeguata alla copertura integrale delle quote vincolate di spesa, il risultato contabile non è di un avanzo bensì di un disavanzo di esercizio. L'integrazione prevista all'articolo 187 evidenzia, in tal senso, ai commi 3-ter-3-sexies, la specifica tassonomia delle occorrenze che danno luogo alla possibilità di evidenziazione di quote vincolate nell'avanzo di gestione.

In merito alle integrazioni predisposte alla nozione di Disavanzo di amministrazione (Punto 32) di cui all'articolo 188 del T.U.E.L., il dispositivo stabilisce il vincolo del raccordo con le norme previste in materia di accantonamento ai fini di ammortamento dall'articolo 193, nonché le procedure e le iniziative da adottarsi ai fini del ripristino dell'equilibrio di bilancio nel corso degli esercizi successivi.

Un'ultima annotazione è possibile trarre anche in riferimento alla modifica alla nozione di Residui Attivi (punto 33) prevista dall'articolo 189 del T.U.E.L. laddove è affermato l'esplicito collegamento con i principi applicativi della contabilità finanziaria di cui all'Allegato 4/2 del provvedimento in esame ed la stretta aderenza tra l'evidenziazione contabile della quota in entrate e lo stato amministrativo dell'iter di concessione dei finanziamenti per quanto concerne i mutui contratti con la Cassa Depositi e prestiti.

#### ***Articolo 191 del D.Lgs. 267 del 2000***

##### ***(Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese)***

La norma apporta modifiche all'articolo 191 del TUEL in materia di regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese. In particolare, la possibilità di effettuare spese solo in presenza dell'impegno contabile non viene più riferita all'intervento o capitolo ma al programma del bilancio di previsione. Gli obblighi di comunicazione al terzo interessato non sono più dovuti dal responsabile del servizio ma dal responsabile del procedimento di spesa il quale comunica al destinatario le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali, è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione.

Di conseguenza, si modifica anche la parte relativa alle spese economiche per tener conto del riferimento non più all'intervento e al capitolo ma alla missione e al programma, mentre il riferimento al capitolo nell'ordinazione a terzi è quello relativo al PEG.

Il regolamento di contabilità dell'ente disciplina le modalità attraverso le quali le fatture o i documenti contabili equivalenti che attestano l'avvenuta cessione di beni, lo stato di avanzamento di lavori, la prestazione di servizi nei confronti dell'ente sono protocollate ed, entro 10 giorni, annotate nel registro delle fatture ricevute<sup>35</sup>.

Viene soppressa, invece, la parte che vieta di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge, qualora gli enti locali presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, disavanzo di amministrazione ovvero indichino debiti fuori bilancio per i quali non sono stati validamente adottati i provvedimenti di cui all'articolo 193.

**La relazione illustrativa** si limita a descrivere il comma 5 relativo all'istituzione e alla tenuta del registro unico delle fatture ricevute dettandone il contenuto.

**Al riguardo**, si evidenzia che la norma sposta l'obbligo dell'impegno contabile dall'intervento o capitolo al programma del bilancio di previsione. Si sposta quindi il vincolo contabile sulle previsioni di bilancio ad un livello di aggregazione delle poste di bilancio non più riferito al singolo intervento o capitolo ma ad un ambito superiore, più ampio quale quello del programma. Si ricorda che i programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività finalizzati a perseguire gli obiettivi definiti dalle missioni. Il programma rappresenta la nuova unità di voto e ciascuno di essi è affidato ad un centro unico di responsabilità amministrativa. Il programma rappresenta sostanzialmente quello che nel bilancio attuale è riferito al servizio.

Si rileva, infine, che per effetto dell'introduzione del registro unico delle fatture ricevute e del relativo suo contenuto viene meno la previsione che vieta di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge, qualora gli enti locali presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, disavanzo di amministrazione ovvero indichino debiti fuori bilancio per i quali non sono stati validamente adottati i provvedimenti di cui all'articolo 193. Tale previsione, ora abrogata, è diretta agli enti che, in presenza di debiti fuori bilancio inventariati in sede di rendicontazione e non finanziati, dimostrano di non avere autonomia finanziaria complessiva, per cui ogni risorsa disponibile deve essere riservata all'operazione di risanamento. Il divieto opera fino ad

---

<sup>35</sup> Per il protocollo di tali documenti è istituito un registro unico, ed è esclusa la possibilità di ricorrere a protocolli di settore o di reparto. Nel registro delle fatture ricevute è annotato:

- a) il numero di protocollo di entrata;
- b) la data di emissione della fattura o del documento contabile equivalente;
- c) il nome del creditore;
- d) l'oggetto della fornitura;
- e) l'importo totale, al lordo di IVA e di eventuali altri oneri e spese indicati;
- f) gli estremi dell'impegno indicato nella fattura o nel documento contabile;
- g) se la spesa è rilevante o meno ai fini IVA;
- h) e qualsiasi altra informazione che si ritiene necessaria.

avvenuta adozione del provvedimento consiliare di riconoscimento e finanziamento dei debiti.

**Articolo 193 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Salvaguardia degli equilibri di bilancio)**

La norma modifica l'articolo 193 del TUEL concernente la salvaguardia degli equilibri di bilancio. In particolare, si specifica che il rispetto del pareggio finanziario e degli altri equilibri di bilancio durante la gestione e nelle variazioni di bilancio, avvenga con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa.

Inoltre, si anticipa dal 30 settembre al 31 luglio la deliberazione da parte del consiglio del permanere degli equilibri di bilancio. In caso di accertamento negativo circa la sussistenza degli equilibri di bilancio l'organo consiliare contestualmente adotta:

a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;

b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194 del TUEL;

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.

Infine, al fine di ristabilire l'equilibrio di bilancio gli enti possono utilizzare per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione. Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro il 31 luglio di ciascun anno.

**Al riguardo**, si rileva positivamente l'anticipo dal 30 settembre al 31 luglio del termine per la conclusione della procedura che culmina con la deliberazione da parte del consiglio, circa la sussistenza del permanere degli equilibri di bilancio. Si tratta, in sostanza, di un consuntivo di metà anno, attraverso il quale si verifica l'andamento della gestione di competenza e di cassa nonché della gestione dei residui. L'obiettivo è quello di relazionare su ogni aspetto della gestione e di intervenire nel caso in cui gli equilibri generali di bilancio siano intaccati. La verifica è utile a valutare se il bilancio di previsione ha bisogno di ulteriori variazioni al fine di garantire il perseguimento degli obiettivi che l'amministrazione si è posta come prioritari. Inoltre, la verifica degli equilibri di bilancio rappresenta infine un'importante opportunità per verificare, sulla scorta delle registrazioni effettuate nella prima metà dell'anno, se il Comune è in linea con gli obiettivi del Patto di stabilità interno, cercando di formulare delle stime sui restanti mesi dell'esercizio finanziario.

Da notare, tra l'altro, l'introduzione della nuova previsione, tra le misure che il consiglio è chiamato ad adottare per ripristinare gli equilibri di bilancio, di adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.

Risulta poi chiaramente specificata anche la previsione di impiegare la quota libera del risultato di amministrazione per il ripristino degli equilibri di bilancio.

***Articolo 195 del D.Lgs. 267 del 2000***  
***(Utilizzo di entrate a specifica destinazione)***

La norma modifica l'articolo 195 del TUEL relativo all'utilizzo di entrate a specifica destinazione. In particolare, viene sostituita la denominazione di entrate a specifica destinazione laddove essa ricorre con la nuova denominazione "Utilizzo di entrate vincolate". Nella sostanza la disciplina dell'utilizzo delle somme in esame non subisce particolari innovazioni, se non per la ulteriore specificazione che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate sono oggetto di precisa registrazione contabile e accompagnati dall'emissione di appositi ordinativi di incasso e pagamento di regolazione contabile.

**Al riguardo**, nulla da osservare.

***Articolo 197 del D.Lgs. 267 del 2000***  
***(Modalità del controllo di gestione)***

La norma modifica l'articolo 197 del TUEL concernente le modalità del controllo di gestione. In particolare, nel prevedere che il controllo di gestione di articola in tre fasi, si sostituisce la prima fase della predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi con la predisposizione del piano esecutivo di gestione (PEG).

**Al riguardo**, nulla da osservare.

***Articolo 199 del D.Lgs. 267 del 2000***  
***(Fonti di finanziamento)***

La norma modifica l'articolo 199 del TUEL relativo alle fonti di finanziamento dell'ente locale. In particolare, si specifica meglio che per l'attivazione degli investimenti gli enti locali possono utilizzare, tra l'altro, l'avanzo di parte corrente del bilancio costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitali di ammortamento dei prestiti. Inoltre, si dispone che le entrate correnti destinate per legge agli investimenti, le entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni, le entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle Regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali e i mutui passivi, possono essere destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente.

**Al riguardo**, si rileva che la norma ha inteso puntualizzare:

- quando l'avanzo corrente può essere utilizzato per finanziare gli investimenti;
- che determinate tipologie di fonti di finanziamento possono essere utilizzate esclusivamente per finanziare spese di investimento, vietando quindi qualsiasi dequalificazione della spesa che si verifica ogni qualvolta una risorsa in conto capitale è destinata a finanziare una spesa di natura corrente.

**Articolo 200 del D.Lgs. 267 del 2000  
(Programmazione degli investimenti)**

La norma modifica l'articolo 200 del TUEL concernente la programmazione degli investimenti. In particolare, la rubrica viene sostituita con la dicitura "Gli investimenti" e si sostituisce il riferimento al bilancio pluriennale, non più presente nei documenti di bilancio dell'ente, con quello del bilancio di previsione, al fine dell'attestazione della copertura delle maggiori spese derivanti dall'investimento.

Inoltre con riferimento alla copertura finanziaria delle spese di investimento imputate agli esercizi successivi si prevede che la stessa è costituita:

a) da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione, confluite nel fondo pluriennale vincolato accantonato per gli esercizi successivi;

b) da risorse accertate esigibili negli esercizi successivi, la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione;

c) dall'utilizzo del risultato di amministrazione nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 187. Il risultato di amministrazione può confluire nel fondo pluriennale vincolato accantonato per gli esercizi successivi.

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

**Al riguardo**, si rileva che le modifiche apportate all'articolo 200 sono la conseguenza della introduzione del bilancio di previsione su più esercizi con la conseguente abolizione del bilancio pluriennale e del nuovo principio della competenza finanziaria per effetto del quale, con riferimento alla spesa in conto capitale con impegni di spesa che vengono a scadenza su più esercizi finanziari, si è dovuto prevedere un meccanismo che consentisse all'atto del primo impegno, la predisposizione della copertura finanziaria su tutta la spesa complessiva dell'investimento.

In base al principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria non tutte le entrate già accertate ed imputate negli esercizi successivi a quello di gestione possono costituire idonea copertura alle spese di investimento impegnate in tali esercizi.

Costituiscono idonea copertura finanziaria delle spese di investimento, impegnate negli esercizi successivi, le risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione (accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa), l'avanzo di amministrazione o le entrate già accertate imputate agli esercizi successivi, la cui esigibilità è perfezionabile mediante manifestazione di volontà pienamente discrezionale dell'ente o di altra pubblica amministrazione.

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

- imputate all'esercizio in corso di gestione (entrate correnti destinate per legge agli investimenti, entrate derivanti da avanzi della situazione

corrente di bilancio, entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossione di crediti, proventi da permessi di costruire e relative sanzioni);

- derivanti da trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche anche se imputate negli esercizi successivi a quello di gestione;
- derivanti dai mutui tradizionali, i cui contratti prevedono l'erogazione delle risorse in un'unica soluzione, prima della realizzazione dell'investimento, dando luogo ad accantonamenti al fondo pluriennale vincolato;
- derivanti da forme di finanziamento flessibile i cui contratti consentono l'acquisizione di risorse in misura correlata alle necessità dell'investimento;
- derivanti da altre entrate accertate tra le accensioni di prestiti, i cui contratti prevedono espressamente l'esigibilità del finanziamento secondo i tempi di realizzazione delle spese di investimento (ad esempio i prestiti obbligazionari a somministrazione periodica);
- l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato, a seguito dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, a condizione che siano rispettate le seguenti priorità:
  - a) per finanziamento di eventuali debiti fuori bilancio;
  - b) al riequilibrio della gestione corrente;
  - c) per accantonamenti per passività potenziali (ad es. al fondo crediti di dubbia esigibilità);
  - d) al finanziamento di spese di investimento e/o estinzione anticipata di prestiti.

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

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

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

**Articolo 201 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Finanziamento di opere pubbliche e piano economico-finanziario)**

La norma modifica l'articolo 201 del TUEL concernente il finanziamento di opere pubbliche e il piano economico-finanziario. In particolare, si chiarisce che nei casi previsti dalla disposizione in cui gli enti locali e le aziende speciali sono autorizzate ad assumere mutui, tale assunzione debba avvenire nel rispetto dei limiti imposti dall'ordinamento alla possibilità di indebitamento.

**Al riguardo**, si rileva che il legislatore con riferimento all'assunzione dei mutui nel fare rinvio ai limiti imposti dall'ordinamento alla possibilità di indebitamento, si è preoccupato di estendere tale principio nei confronti non solo degli enti locali ma anche delle aziende speciali, in modo tale da impedire l'eventuale fenomeno dell'elusione della norma che impone precisi limiti alla possibilità di ricorrere all'indebitamento.

**Articolo 203 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Attivazione delle fonti di finanziamento derivanti dal ricorso all'indebitamento)**

La norma modifica l'articolo 203 del TUEL relativo alle condizioni da rispettare per il ricorso all'indebitamento. In particolare, si adegua il testo normativo alle nuove disposizioni recate dal presente decreto, laddove non risultano più presenti tra i documenti contabili il bilancio pluriennale e la relazione previsionale e programmatica sostituiti dal bilancio di previsione e dal documento unico di programmazione.

**Al riguardo**, nulla da osservare.

**Articolo 204 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Regole particolari per l'assunzione di mutui)**

La norma modifica l'articolo 204 del TUEL concernente le condizioni da rispettare, in termini di limite massimo degli interessi rispetto ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto, per l'assunzione dei mutui. In particolare, si elimina il particolare riferimento ai primi due titoli delle entrate per le comunità montane, non più attuale e si specifica che il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

**Al riguardo**, si osserva che la norma ha inteso inserire nel calcolo della percentuale massima che gli interessi da indebitamento possono raggiungere rispetto ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto per poter assumere mutui, anche gli interessi derivanti dai finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi a quello nel quale viene effettuato il calcolo. Dall'altra parte, vengono invece escluse dal calcolo le garanzie prestate se per esse l'ente ha accantonato l'importo del debito garantito. Di conseguenza, in base all'entità dell'una o dell'altra tipologia di debito la norma consente un ampliamento o un restringimento del limite all'assunzione di mutui rispetto a quanto ora previsto a legislazione vigente.

**Articolo 205-bis del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(ContraZIONE di aperture di credito)**

La norma modifica l'articolo 205-bis del TUEL in materia di contratti di apertura di credito. In particolare, si sopprime un periodo del comma 3 laddove si prevede che "l'erogazione dell'intero importo messo a disposizione al momento della contraZIONE dell'apertura di credito ha luogo nel termine massimo di tre anni, ferma restando la possibilità per l'ente locale di disciplinare contrattualmente le condizioni economiche di un eventuale utilizzo parziale" e si introduce il comma 3-bis che stabilisce che il contratto di apertura di credito può prevedere l'erogazione dei singoli tiraggi sulla base di scritture private ovvero di atti di quietanza, fermo restando, al termine di periodi di tempo contrattualmente predeterminati, la formalizzazione dell'insieme dei tiraggi effettuati con unico atto pubblico.

**Al riguardo**, la norma sembra apportare delle semplificazioni relativamente alla contraZIONE e erogazione di aperture di credito, prevedendo anche la possibilità di gestire l'erogazione parziale dell'apertura di credito mediante scritture private formalizzandole successivamente con atto pubblico.

**Articolo 206 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Delegazione di pagamento)**

La norma modifica l'articolo 206 del TUEL in materia di delegazione di pagamento da rilasciare come garanzia del pagamento delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, al fine di adeguarlo alla previsione del nuovo bilancio di previsione.

**Al riguardo**, nulla da osservare.

**Articolo 207 del D.Lgs. 267 del 2000**  
**(Fideiussione)**

La norma modifica l'articolo 207 del TUEL concernente il rilascio di garanzia fideiussoria da parte dei comuni, province e città metropolitane per l'assunzione di mutui destinati ad investimenti e per altre operazioni di indebitamento da parte di aziende da essi dipendenti, da consorzi cui partecipano, dalle comunità montane di cui fanno parte nonché a favore di terzi per particolari tipologie di investimenti. In particolare, si specifica che i citati soggetti che ricevono la garanzia possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, come definiti dall'articolo 3, comma 18, lettere g) ed h), della legge 24 dicembre 2003, n. 350<sup>36</sup>.

Infine, si attribuisce all'ente la facoltà di limitare, con il proprio regolamento di contabilità, la possibilità di rilasciare fideiussioni.

**Al riguardo**, si segnala che la norma attribuisce agli enti il potere di autolimitarsi nella determinazione dei casi in cui poter rilasciare fideiussioni.

---

<sup>36</sup> Si tratta dei:

- trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni;
- trasferimenti in conto capitale in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata. In tale fattispecie rientra l'intervento finanziario a favore del concessionario di cui al comma 2 dell'articolo 19 della legge 11 febbraio 1994, n. 109.

***Articoli 208 (Soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria) e 209 (Oggetto del servizio di tesoreria) del D.Lgs. 267 del 2000***

Al punto 46) dell'articolo 74 del decreto legislativo n. 118/2011, alla lettera *b*) del comma 1 all'articolo 208 (*Soggetti abilitati a svolgere il servizio di tesoreria*) del T.U.E.L., laddove sono previsti i limiti minimi di capitale dei soggetti che possono svolgere tale servizio, le parole: «lire 1 miliardo» sono sostituite dalle seguenti: «cinquecentomila euro»;

Al punto 47) dell'articolo 74 del decreto legislativo n. 118/2011 all'articolo 209 (*Oggetto del servizio di tesoreria*), dopo il comma 3 è aggiunto il seguente: «*3-bis*. Il tesoriere tiene contabilmente distinti gli incassi di cui all'articolo 180, comma 3, lettera *d*). I prelievi di tali risorse sono consentiti solo con i mandati di pagamento di cui all'articolo 185, comma 2, lettera *i*). È consentito l'utilizzo di risorse vincolate secondo le modalità e nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195.»;

**La relazione illustrativa** non considera le novelle in esame.

**Al riguardo**, trattandosi di profili meramente strumentali alla implementazione del nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, non ci sono osservazioni.

***Articolo 215 del D.Lgs. 267 del 2000***  
***(Procedure per la registrazione delle entrate)***

Il punto in esame propone di modificare il vigente articolo 215 del citato TUEL, in materia di procedure di registrazione delle entrate. La vigente norma prevede che sia il regolamento di contabilità dell'ente a stabilire le procedure per la fornitura dei modelli e per la registrazione delle entrate nonché le modalità per la comunicazione delle operazioni di riscossione eseguite e la relativa prova documentale. La prospettata modifica attraverso il nuovo comma *1-bis* al citato articolo 215 stabilisce che il tesoriere non gestisce i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7 del D.Lgs. 118/2011, inseriti nei campi liberi dell'ordinativo a disposizione dell'ente.

**La relazione illustrativa** non considera la disposizione.

**Al riguardo**, non si ha nulla da evidenziare se non il vincolo posto, dalla modifica in esame, al tesoriere di non poter attribuire i codici di transazione elementare per la registrazione delle entrate essendo questa un'attività di inserimento a disposizione dell'ente. Tale approccio lo si comprende nel momento in cui si riflette che è l'ente che conosce la realtà effettiva contabile e potrà meglio individuare l'atto gestionale e classificarlo nell'ambito della codifica della transazione elementare con la finalità di identificarne la natura economico-finanziaria.

***Articoli 216 (Condizioni di legittimità dei pagamenti effettuati dal tesoriere), 222 (Anticipazioni di tesoreria), 224 (Verifiche straordinarie di cassa), 225 (Obblighi di documentazione e conservazione) e 226 (Conto del tesoriere) del D.Lgs. 267 del 2000***

Al punto 49) dell'articolo 74 del decreto legislativo n. 118/2011, all'articolo 216 del T.U.E.L.:

a) al comma 1 le parole: «solo se i mandati risultano emessi entro i limiti dei rispettivi interventi stanziati in bilancio o dei capitoli per i servizi per conto di terzi» sono sostituite dalle seguenti: «nei limiti degli stanziamenti di cassa. I mandati in conto competenza non possono essere pagati per un importo superiore alla differenza tra il relativo stanziamento di competenza e la rispettiva quota riguardante il fondo pluriennale vincolato.». Al secondo periodo, dopo le parole: «debitamente esecutive» sono aggiunte, in fine, le seguenti: «riguardanti l'esercizio in corso di gestione. Il tesoriere gestisce solo il primo esercizio del bilancio di previsione e registra solo le delibere di variazione del fondo pluriennale vincolate effettuate entro la chiusura dell'esercizio finanziario.»;

b) al comma 2, dopo le parole: «se privo della codifica» sono aggiunte, in fine, le seguenti: «, compresa la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Il tesoriere non gestisce i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, inseriti nei campi liberi del mandato a disposizione dell'ente»;

c) il comma 3 è sostituito dal seguente: «3. I mandati in conto residui non possono essere pagati per un importo superiore all'ammontare dei residui risultanti in bilancio per ciascun programma.»;

50) all'articolo 222 (*Anticipazioni di tesoreria*) del T.U.E.L. le parole: «per i comuni, le province, le città metropolitane e le unioni di comuni» e «e per le comunità montane ai primi due titoli» sono soppresse;

51) all'articolo 224 (*Verifiche straordinarie di cassa*) del T.U.E.L, dopo il comma 1 è aggiunto il seguente: «1-bis. Il regolamento di contabilità dell'ente disciplina le modalità di svolgimento della verifica straordinaria di cassa.»;

52) alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 225 (*Obblighi di documentazione e conservazione*) del T.U.E.L, dopo la parola: «conservazione» sono inserite le seguenti: «per almeno cinque anni» e la parola: «periodiche» è soppressa;

53) all'articolo 226 (*Conto del tesoriere*) del T.U.E.L:

a) al comma 2, le parole: «su modello approvato col regolamento di cui all'articolo 160» sono sostituite dalle seguenti: «su modello di cui all'allegato n. 17 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118»;

b) alla lettera a) del comma 2 la parola: «risorsa» è sostituita dalla seguente: «tipologia»;

la parola: «intervento» è sostituita dalla seguente: «programma»;

le parole: «nonché per ogni capitolo di entrata e di spesa per i servizi per conto di terzi» sono soppresse;

c) alla lettera c) del comma 2, la parola: «meccanografici» è sostituita dalla seguente: «informatici»;

**Al riguardo**, trattandosi di profili meramente strumentali all'espletamento del servizio di tesoreria in connessione al nuovo ordinamento finanziario contabile integrato, non ci sono osservazioni.

***Articolo 227 del D.Lgs. 267 del 2000  
(Rendiconto della gestione)***

La norma modifica l'articolo 227 del TUEL relativo al rendiconto della gestione. Tra le modifiche più significative si introduce il rendiconto consolidato approvato contestualmente al

rendiconto, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118<sup>37</sup>.

Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che si avvalgono della facoltà di non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017, non predispongono il conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato.

Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11 comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118<sup>38</sup> ed i seguenti documenti:

a) 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 di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;

c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

---

<sup>37</sup> Tali modalità prevedono che le Regioni e gli enti locali articolati in organismi strumentali, approvano, contestualmente al rendiconto della gestione, anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali. Il rendiconto consolidato delle Regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.

Il rendiconto consolidato è costituito dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al rendiconto consolidato sono allegati i prospetti di cui al comma 4, lettere da a) a g) (il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato, il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità, il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie, il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati, la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi, la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi). Al fine di consentire l'elaborazione del rendiconto consolidato l'ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali.

<sup>38</sup> Si tratta dei seguenti documenti:

a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;

b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;

c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;

d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie;

e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati;

f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;

g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;

h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione;

i) per le sole Regioni, il prospetto dimostrativo della ripartizione per missioni e programmi della politica regionale unitaria e cooperazione territoriale, a partire dal periodo di programmazione 2014 – 2020;

j) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali;

k) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle Regioni;

l) il prospetto dei dati SIOPE;

m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;

n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;

o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo;

p) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Inoltre, si prevede che nel sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci, è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, dell'eventuale rendiconto consolidato, comprensivo della gestione in capitoli ed una versione semplificata per il cittadino di entrambi i documenti.

I modelli relativi alla resa del conto da parte degli agenti contabili sono quelli previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194 e sono aggiornati con le procedure previste per l'aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Infine, si prevede che contestualmente all'approvazione del rendiconto, la giunta adegua, ove necessario, i residui, le previsioni di cassa e quelle riguardanti il fondo pluriennale vincolato alle risultanze del rendiconto, fermo restando quanto previsto dall'articolo 188, comma 1, in caso di disavanzo di amministrazione.

**Al riguardo**, si rileva che le modifiche apportate alla disciplina del rendiconto della gestione mettono in risalto due circostanze particolari:

- l'introduzione del rendiconto consolidato avente quindi ad oggetto non solo il risultato dell'ente territoriale ma comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali;
- una grossa mole di informazioni che esplicitano il risultato del gruppo e la messa a disposizione di tali informazioni in maniera diretta e anche semplificata nei confronti dei cittadini, tramite i siti internet degli enti coinvolti.

#### ***Articolo 228 del D.Lgs. 267 del 2000 (Conto del bilancio)***

La norma apporta alcune modifiche all'articolo 228 del TUEL relativo al conto del bilancio, al fine di tener conto delle modifiche intervenute nel bilancio di previsione. Tra l'altro le voci di entrata e spesa non sono più dettagliate, rispettivamente, in risorse e interventi ma in tipologia e programma. Inoltre, il conto del bilancio mostra sul lato della spesa anche la parte impegnata con imputazione agli esercizi successivi rappresentata dal fondo pluriennale vincolato.

Il conto del bilancio reca anche la dimostrazione del risultato della gestione di competenza e della gestione di cassa oltre che al risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio.

Tra gli allegati al rendiconto accanto alla tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale già prevista si affianca il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

I parametri a livello aggregato risultanti dal rapporto predisposto annualmente dal Ministero dell'interno non sono più pubblicati in gazzetta ufficiale ma resi pubblici sul sito internet del medesimo ministero.

Infine, si dispone che i modelli del conto del bilancio devono essere predisposti secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

**Al riguardo**, si segnala che il conto del bilancio rappresenta il corrispondente del bilancio di previsione a consuntivo. Atteso che il bilancio di previsione risulta modificato dal presente provvedimento di conseguenza anche il conto del bilancio riporta le medesime modifiche. Così risulta, tra l'altro, modificato il dettaglio delle voci di entrata e spesa, compare il riferimento al fondo pluriennale vincolato, si recepisce il risultato della gestione di cassa. Il

tutto si trasfonde in un nuovo modello del conto del bilancio che viene riportato in allegato al presente provvedimento.

**Articolo 229 del D.Lgs. 267 del 2000  
(Conto economico)**

La norma modifica l'articolo 229 del TUEL concernente il conto economico. In particolare si dispone che il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 1 e n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e rileva il risultato economico dell'esercizio.

Il conto economico è redatto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Sono conseguentemente abrogati numerosi commi dell'articolo 228 che disponevano in merito alla redazione del conto economico e dei suoi componenti, sostituiti dai citati principi contenuti in allegato al presente provvedimento.

**Al riguardo**, si segnala che l'allegato 4/3 al presente provvedimento espone, nell'ambito del principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria, il principio della competenza economica quale principio che consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi. La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che stabilisce che l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).

I proventi correlati all'attività istituzionale sono di competenza economica dell'esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:

- è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi dall'amministrazione pubblica;
- l'erogazione del bene o del servizio è già avvenuta, cioè si è concretizzato il passaggio sostanziale (e non formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

Gli oneri derivanti dall'attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Per gli oneri derivanti dall'attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati. L'associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;

- per ripartizione dell'utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento;
- per imputazione diretta di costi al conto economico dell'esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l'utilità o la funzionalità del costo.

I componenti economici positivi devono essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica.

Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:

- a) le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
- b) le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- c) le perdite di competenza economica dell'esercizio;
- d) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- e) le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- f) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;
- g) le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

L'allegato 4/3 dedica poi una serie di paragrafi alla misurazione dei componenti del risultato economico, ai componenti del conto economico (componenti economici positivi e negativi), ai proventi e oneri finanziari, alla rettifica di valore delle attività finanziarie, ai proventi ed oneri straordinari, alle scritture di assestamento ai fini della determinazione del risultato economico.

Il conto economico previsto dall'allegato 10 del presente provvedimento segue una forma a scalare. La forma a scalare consente di esporre risultati parziali progressivi, che evidenziano come si è formato il reddito d'esercizio e che indicano il contributo delle varie aree di gestione alla sua formazione:

1. risultato della gestione caratteristica o tipica;

2. risultato dopo la gestione patrimoniale (gestione accessoria);
3. risultato dopo la gestione finanziaria;
4. risultato dopo la gestione straordinaria;
5. risultato prima delle imposte;
6. risultato dell'esercizio, al netto delle imposte.

Inoltre, la forma a scalare del conto economico consente di distinguere i componenti ordinari del reddito da quelli straordinari che, in quanto tali, sono irripetibili.

### ***Articolo 230 del D.Lgs. 267 del 2000 (Conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali)***

La norma modifica l'articolo 230 del TUEL concernente lo stato patrimoniale e i conti patrimoniali speciali. In particolare, il conto del patrimonio muta la sua denominazione in stato patrimoniale che 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. Si specifica che attraverso la rappresentazione contabile del patrimonio è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale.

Ai fini della valutazione dei beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, gli enti locali applicano le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Di conseguenza, sono abrogati una serie di disposizioni che disciplinavano le valutazioni dei citati cespiti patrimoniali.

Inoltre, si stabilisce che lo stato patrimoniale comprende anche i crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione. Al rendiconto della gestione è allegato l'elenco di tali crediti distintamente rispetto a quello dei residui attivi.

Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.

Infine, si forniscono disposizioni circa la redazione dello stato patrimoniale che deve essere predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 4/3 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e circa la pubblicità sul sito internet degli enti locali del rendiconto della gestione, del conto del bilancio articolato per capitoli, e del rendiconto semplificato per il cittadino.

**Al riguardo**, l'allegato 4/3 al presente provvedimento reca i criteri di iscrizione e valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi. In particolare si espongono i criteri relativi alle immobilizzazioni materiali (beni demaniali, patrimoniali disponibili e indisponibili), immateriali (costi capitalizzati, diritti di brevetto industriale, avviamento, diritti reali di godimento e rendite perpetue o temporanee) e finanziarie (azioni, partecipazioni non azionarie, titoli, crediti concessi dall'ente); i criteri relativi alla valutazione dell'attivo circolante (rimanenze di magazzino, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, disponibilità liquide, ratei e risconti), quelli del patrimonio netto e delle passività (fondo per rischi e oneri, trattamento di fine rapporto, debiti ratei e risconti e contributi agli investimenti).

Per quanto non specificatamente indicato l'allegato 4/3 fa rinvio a quanto previsto dal decreto MEF del 18 aprile 2002, concernente la nuova

classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione.

Relativamente al modello di stato patrimoniale adottato si rileva che esso definisce la situazione patrimoniale in un determinato momento individuato come la data di chiusura dell'esercizio. Lo Stato patrimoniale è a sezioni contrapposte, in una sezione vi è l'attivo e nell'altra sezione il passivo. Lo schema proposto in allegato è quello previsto dall'articolo 2424 per le società per azioni.

Sia le attività che le passività sono distinte in base alla loro liquidità/esigibilità: le attività in immobilizzazioni (tecniche e finanziarie), rimanenze, liquidità differite, liquidità immediate, ratei e risconti; le passività sono distinte in fondi rischi e oneri, trattamento di fine rapporto, debiti ratei e risconti.

Contabilmente, la differenza tra le attività e le passività patrimoniali determina il patrimonio netto, ovvero la misura di quanto resta delle attività dopo che sono stati rimborsati tutti i creditori. Il capitale netto è costituito sostanzialmente dai conferimenti, in denaro o in natura, dagli utili d'esercizio e dall'accantonamento a riserva degli utili conseguiti e non distribuiti sotto forma di dividendi.

#### ***Articolo 231 del D.Lgs. 267 del 2000 (Relazione al rendiconto della gestione)***

La norma sostituisce l'articolo 231 del TUEL concernente la relazione al rendiconto della gestione alla quale subentra la relazione sulla gestione che è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e contiene ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili, ed è predisposto secondo le modalità previste dall'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, così come modificato dal presente provvedimento.

**Al riguardo**, si ricorda che l'articolo 11, comma 6 del decreto legislativo n. 118 del 2011, così come modificato dal presente provvedimento, reca i criteri di redazione e i contenuti della relazione al rendiconto della gestione.

#### ***Articolo 232 del D.Lgs. 267 del 2000 (Contabilità economica)***

La norma sostituisce l'articolo 232 del TUEL relativo all'adozione del sistema di contabilità ai fini della predisposizione del rendiconto della gestione. In particolare, non è più concessa agli enti locali la libertà di scelta del sistema di contabilità ritenuto idoneo per le proprie esigenze ma devono garantire la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico-patrimoniale nel rispetto del principio contabile generale n. 17 della competenza economica e dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale di cui agli allegati n. 1 e n. 4/3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Per i soli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti è data facoltà di non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017.

È poi introdotto l'articolo 233-*bis* relativo al bilancio consolidato di gruppo che stabilisce che il bilancio consolidato di gruppo è predisposto secondo le modalità previste dal

decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e, in particolare, secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.

**Al riguardo**, si rinvia alle indicazioni e agli approfondimenti recati nella trattazione del rendiconto della gestione e del bilancio consolidato.

#### ***Articolo 233-bis del D.Lgs. 267 del 2000 (Il bilancio consolidato)***

Lo schema di decreto in esame inserisce dopo l'articolo 233-bis al d.lgs. 267/2000 prevedendo che il bilancio consolidato di gruppo sia predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Il bilancio consolidato è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 (Schema di bilancio consolidato) del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.

**Al riguardo**, nulla da osservare rinviandosi alle schede relative al d.lgs. 118/2011, articoli da 11-bis a 11-quinquies.

#### ***Articolo 239 del D.Lgs. 267 del 2000 (Funzioni dell'organo di revisione)***

La norma nel modificare l'articolo 239 del TUEL relativo alle funzioni dell'organo di revisione estende a tutte le variazioni di bilancio l'espressione del parere da parte dell'organo di revisione. La relazione al rendiconto della gestione si integra di una apposita sezione per l'eventuale rendiconto consolidato, nonché si introduce la relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato e sullo schema di bilancio consolidato, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.

**Al riguardo**, con riferimento all'espressione del parere da parte dell'organo di revisione, su tutte le variazioni di bilancio, andrebbe valutata la praticabilità della previsione, atteso che le variazioni al bilancio nell'arco di un esercizio finanziario possono essere anche in numero ragguardevole. Inoltre, andrebbe specificato se l'espressione del parere riguardi tutte le variazioni di bilancio o solo quelle di competenza del consiglio dell'ente.

#### ***Articolo 246 del D.Lgs. 267 del 2000 (Deliberazione di dissesto)***

La norma modifica l'articolo 246 del TUEL concernente la deliberazione del dissesto, al fine di tener conto della modifica del bilancio di previsione da annuale a pluriennale.

**Al riguardo**, nulla da osservare.

***Articolo 250 del D.Lgs. 267 del 2000***  
***(Gestione del bilancio durante la procedura di risanamento)***

La norma modifica l'articolo 250 del TUEL concernente la gestione del bilancio durante la procedura di risanamento, al fine di tener conto della modifica del bilancio di previsione da annuale a pluriennale.

**Al riguardo**, nulla da osservare.

***Articolo 268-bis del D.Lgs. 267 del 2000***  
***(Procedura straordinaria per fronteggiare ulteriori passività)***

La norma modifica l'articolo 268-bis del TUEL concernente la procedura straordinaria per fronteggiare ulteriori passività, al fine di tener conto della modifica del bilancio di previsione da annuale a pluriennale.

**Al riguardo**, nulla da osservare.

**Articolo 75 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Adeguamento della definizione di indebitamento)**

La norma apporta alcune modifiche ai commi 17 e 18, dell'articolo 3, della legge n. 350 del 2003 (legge finanziaria 2004), in materia di indebitamento.

La nuova definizione di indebitamento è esplicitata dal nuovo comma 17 secondo il quale, per gli enti di cui al comma 16<sup>39</sup>, costituiscono indebitamento, agli effetti dell'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, l'assunzione di mutui, l'emissione di prestiti obbligazionari, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e a attività finanziarie e non finanziarie, l'eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di *swap* (cosiddetto *upfront*), le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia. Inoltre, costituisce indebitamento il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario. Dal 2015, gli enti di cui al comma 16 rilasciano garanzie solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito e per le finalità definite dal comma 18. Non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato articolo 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio.

Al comma 18, invece, viene specificato che tra gli investimenti rientrano i contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie:

- a) destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni;
- b) in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata.

**La relazione illustrativa** afferma che la disposizione adegua la disciplina dell'indebitamento, prevista per gli enti territoriali dall'articolo 3 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, alle norme europee, con particolare riferimento alle disposizioni riguardanti il leasing finanziario, le cartolarizzazioni e l'escussione delle garanzie.

**Al riguardo**, si rileva che la nuova definizione di indebitamento amplia la platea degli strumenti finanziari inclusi in essa. In particolare, si specifica che le cartolarizzazioni che rientrano nella definizione di indebitamento sono quelle relative a flussi futuri di entrata, a crediti e ad attività finanziarie e non finanziarie. Si chiarisce che rientra nella definizione l'eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di *swap* (cosiddetto *upfront*). Sembrano, invece, costituire per la prima volta indebitamento le operazioni di *leasing* finanziario (stipulate dal 1° gennaio 2015) e il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia.

Anche sul fronte degli investimenti si amplia la definizione di tale tipologia di spesa facendovi rientrare i contributi agli investimenti e i

---

<sup>39</sup> Tali enti sono le Regioni a statuto ordinario, gli enti locali, le aziende e gli organismi di cui agli articoli 2, 29 e 172, comma 1, lettera *b*), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, ad eccezione delle società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici.

trasferimenti in conto capitale a seguito di escussioni di garanzie con particolari destinazioni.

**Articolo 76 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Adeguamento delle disposizioni in materia di trasparenza dei bilanci)**

La norma dispone che gli enti soggetti al titolo I del presente decreto pubblicano nel proprio sito istituzionale, nella sezione dedicata ai bilanci, tutti i documenti contabili previsti dai rispettivi ordinamenti.

Dal 1° gennaio 2015 agli enti sopra citati non si applicano:

a) l'articolo 6 della legge n. 25 febbraio 1987, n. 67, recante rinnovo della legge 5 agosto 1981, n. 416, recante disciplina delle imprese editrici e provvidenze per l'editoria<sup>40</sup>;

b) il decreto del Presidente della Repubblica 15 febbraio 1989, n. 90, recante approvazione dei modelli degli estratti di bilancio che gli enti pubblici devono compilare e pubblicare sui giornali quotidiani e periodici, ai sensi dell'articolo 6 della legge n. 25 febbraio 1987, n. 67.

**La relazione illustrativa** afferma che la disposizione estende l'obbligo di pubblicazione nel sito internet degli enti territoriali di tutti i documenti contabili, e contestualmente sopprime gli obblighi di pubblicazione dei bilanci sui giornali quotidiani e periodici.

**Al riguardo**, si rileva che la norma dovrebbe comportare un risparmio di spesa, sia pure marginale, relativo al venir meno dell'onere che l'ente sosteneva per la pubblicazione su quotidiani e periodici dei prospetti di sintesi relativi ai propri bilanci.

**Articolo 77 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Abrogazioni)**

La norma abroga, a decorrere dal 1° gennaio 2015, le seguenti disposizioni:

- l'articolo 10 della legge 16 maggio 1970, n. 281 relativo alle modalità di contrazione dei mutui, delle obbligazioni e delle anticipazioni da parte delle Regioni;
- la legge 6 dicembre 1973, n. 853, concernente autonomia contabile e funzionale dei consigli regionali delle Regioni a statuto ordinario;
- il decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76, concernente principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni in attuazione dell'articolo 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208;
- il decreto legislativo 12 aprile 2006 n. 170, concernente ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, a norma dell'articolo 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131;

---

<sup>40</sup> L'articolo 6 della legge n. 67 del 1987 dispone che le Regioni, le province, i comuni con più di 20.000 abitanti, i loro consorzi e le aziende municipalizzate soggette all'articolo 27-nonies del decreto-legge 22 dicembre 1981, n. 786, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 1982, n. 51, nonché le unità sanitarie locali che gestiscono servizi per più di 40 mila abitanti, devono pubblicare in estratto, su almeno due giornali quotidiani aventi particolare diffusione nel territorio di competenza, nonché su almeno un quotidiano a diffusione nazionale e su un periodico, i rispettivi bilanci.

- il comma 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, fatta salva l'applicazione ai fini della rendicontazione dell'esercizio 2014<sup>41</sup>;
- il comma 17 dell'articolo 6 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, fatta salva l'applicazione all'esercizio 2014<sup>42</sup>;
- l'articolo 4, comma 3, della legge 14 gennaio 2013, n. 10, concernente norme per lo sviluppo degli spazi verdi urbani<sup>43</sup>;
- al decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194<sup>44</sup>:
  - 1) le lettere da a) a v) del comma 1 dell'articolo 1;
  - 2) i commi 2, 3 e 5 dell'articolo 1;
  - 3) gli articoli 2, 3 e 4.

**Al riguardo**, si tratta sostanzialmente di soppressione di disposizioni non più compatibili con quanto introdotto dal presente provvedimento sulle medesime materie oggetto di abrogazione.

## TITOLO V. DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE

### *Articolo 78 del D.Lgs. 118 del 2011 (Sperimentazione)*

Il nuovo articolo 78 sostituisce il vigente articolo 36 del decreto n. 118 del 2011 dedicato alla sperimentazione<sup>45</sup>.

Il nuovo articolo ribadisce al comma 1 la durata della sperimentazione in tre esercizi finanziari a partire dal 2012 al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia.

---

<sup>41</sup> Il comma 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 dispone che a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, i Comuni e le Province allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso il Comune o la Provincia adottano senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

<sup>42</sup> Il comma 17 dell'articolo 6 del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 stabilisce che a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, nelle more dell'entrata in vigore dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione un fondo svalutazione crediti non inferiore al 25 per cento dei residui attivi, di cui ai titoli primo e terzo dell'entrata, aventi anzianità superiore a 5 anni. Previo parere motivato dell'organo di revisione, possono essere esclusi dalla base di calcolo i residui attivi per i quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità.

<sup>43</sup> L'articolo 4, comma 3, della legge 14 gennaio 2013, n. 10 prevede che le maggiori entrate derivanti dai contributi per il rilascio dei permessi di costruire e dalle sanzioni previste dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, sono destinate alla realizzazione di opere pubbliche di urbanizzazione, di recupero urbanistico e di manutenzione del patrimonio comunale in misura non inferiore al 50 per cento del totale annuo.

<sup>44</sup> Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

<sup>45</sup> Lo slittamento della numerazione dell'articolo è dovuto all'inserimento dei titoli III e IV nel D.Lgs. 118/2011.

Al comma 2, per la definizione delle modalità della sperimentazione si conferma la norma vigente che rinvia ad un DPCM. L'unica modifica all'articolo consiste nell'aggiunta di un periodo al comma 2 specifico per le Regioni, per le quali, in via sperimentale, può essere verificata la possibilità di individuare appositi programmi anche di carattere strumentale in relazione alle specifiche competenze ad esse attribuiti e nel rispetto dei principi di omogeneità di classificazione delle spese di cui all'articolo 12 della presente legge.

Non sono modificate le restanti disposizioni, concernenti il parere parlamentare sullo schema di DPCM (comma 3), l'individuazione delle amministrazioni coinvolte nella sperimentazione (comma 4), la definizione all'esito della sperimentazione dei contenuti specifici dei principi contabili (comma 5), l'individuazione di un sistema premiante per le amministrazioni partecipanti alla sperimentazione (comma 6).

**La Relazione illustrativa** afferma che gli articoli da 78 a 80, inseriti dal decreto legislativo correttivo in esame nel decreto legislativo n. 118 del 2011, corrispondono esattamente agli articoli dal 36 ai 38 del testo vigente. Tali articoli, pertanto, riportano solo una diversa numerazione a causa dell'introduzione di 42 nuovi articoli nel corpo del citato D.Lgs. n. 118 del 2011, introdotti dai nuovi Titoli III, IV e V, sostitutivi del Titolo III.

In particolare, precisa la relazione, all'art. 78 non sono state aggiornate le denominazioni dei Ministri concertanti dei decreti ivi previsti, in quanto all'attuazione di tale articolo, che come ricordato riproduce fedelmente l'attuale art. 36 del D.Lgs. n. 118 del 2011, si è già provveduto con il D.P.C.M. 25 maggio 2012, il D.P.C.M. 29 marzo 2013, il Decreto 15 novembre 2013 e il D.M. 21 settembre 2012.

**Al riguardo**, si ricorda che l'articolo 9 del decreto-legge n. 102/2013<sup>46</sup>, nel rinviare al 2015 l'applicazione delle disposizioni del titolo primo del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, ha prolungato di un anno la durata della sperimentazione, originariamente prevista per un biennio.

Per il terzo anno di sperimentazione ha previsto l'applicazione di alcune disposizioni introdotte dalla riforma a regime: l'applicazione del principio della programmazione; l'adozione di un bilancio di previsione finanziario riferito ad un orizzonte temporale almeno triennale; all'istituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità in contabilità finanziaria, in sostituzione del fondo svalutazione crediti.

Nel 2013 la sperimentazione ha riguardato 4 Regioni, 12 province, 49 comuni, 10 enti strumentali in contabilità finanziaria, 6 enti strumentali in contabilità economico patrimoniale, 3 aziende sanitarie e un IRCCS. La sperimentazione ha riguardato in particolare: l'adozione di schemi di bilancio sperimentali con funzione autorizzatoria; l'elaborazione di rendiconti sperimentali relativi al primo esercizio di sperimentazione; il riaccertamento

---

<sup>46</sup> [Decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102](#), convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 28 ottobre 2013, n. 124. Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici. Pubblicato nella Gazz. Uff. 31 agosto 2013, n. 204, S.O.

straordinario dei residui al 31 dicembre 2012; l'avvio della contabilità economico patrimoniale.

Secondo quanto affermato dal Governo nel DEF 2014<sup>47</sup> "la sperimentazione ha consentito di verificare positivamente la rispondenza del nuovo sistema contabile agli obiettivi previsti dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché di perfezionarne i contenuti e favorito la formazione sul territorio delle competenze professionali necessarie all'entrata in vigore del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118".

In base al D.M. 15 novembre 2013, la sperimentazione nell'esercizio 2014 è stata estesa a 12 province, 374 comuni e 5 unioni di comuni.

***I risultati della sperimentazione secondo le relazioni del Ministro dell'economia e delle finanze al Parlamento***

Il Ministro dell'economia e delle finanze ha trasmesso alle Camere le relazioni relative ai risultati della sperimentazione dell'attuazione del D.Lgs. 118/2011 per l'anno 2012 (Doc. CCIII, n. 1), e il primo semestre 2013 (Doc. CCIII, n. 2).

La relazione per l'anno 2012 ricorda che il primo anno di sperimentazione ha riguardato soprattutto l'attuazione del principio della competenza finanziaria "potenziata", l'adozione del bilancio annuale di cassa, del bilancio pluriennale autorizzatorio, degli schemi di bilancio per missioni e programmi, la codifica della transazione elementare e il piano degli indicatori.

La maggior parte degli enti locali ha manifestato difficoltà a distinguere gli enti strumentali, aventi personalità giuridica, dagli organismi strumentali, non dotati di personalità giuridica. Tali difficoltà costituiscono un segnale della scarsa abitudine delle amministrazioni pubbliche italiane ad una gestione integrata del proprio sistema di organismi, enti, aziende e società e della necessità di rendere più chiare le norme che definiscono gli enti e gli organismi strumentali.

La relazione dà conto del grande sforzo organizzativo degli enti in sperimentazione, che ha richiesto una capillare formazione del personale, l'adeguamento delle procedure amministrative e l'aggiornamento del sistema informativo-contabile.

La principale criticità del nuovo schema di bilancio segnalata dalle Regioni ha riguardato la ripartizione delle spese di personale tra le missioni e i programmi. Fin dall'avvio le Regioni avevano proposto l'istituzione di una missione strumentale dedicata al personale ed il rinvio ad un allegato al consuntivo per la ripartizione della spesa di personale. La proposta delle Regioni non è stata recepita dal decreto legislativo 118/2011 che ha ritenuto preferibile

---

<sup>47</sup> Documento di economia e finanza 2014, Allegato Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della contabilità e finanza pubblica, pag. 1195

prevedere strumenti di flessibilità nelle variazioni di bilancio riguardanti la spesa di personale. Nel corso della sperimentazione le Regioni hanno confermato la difficoltà di ripartire la spesa di personale tra le missioni e i programmi.

Per quanto riguarda gli enti locali, non vi sono state particolari criticità.

Secondo il Ministro dell'economia la sperimentazione ha confermato che la nuova configurazione del principio della competenza finanziaria consente di: impedire l'accertamento di entrate future; evitare l'accertamento e l'impegno di obbligazioni inesistenti, riducendo in maniera consistente l'entità dei residui attivi e passivi; consentire la conoscenza dei debiti commerciali degli enti, che deriva dalla nuova definizione di residuo passivo; rafforzare la funzione programmatica del bilancio; introdurre con il fondo pluriennale vincolato uno strumento conoscitivo e programmatico delle spese finanziate con entrate vincolate nella destinazione, compreso il ricorso al debito per gli investimenti.

La relazione relativa al primo semestre 2013 si sofferma in particolare sull'istituto dell'esercizio provvisorio, il fondo pluriennale vincolato e il fondo svalutazione crediti, il riaccertamento dei residui, l'avvio della contabilità economico patrimoniale e l'adozione del piano dei conti.

Secondo la relazione, con riferimento al fondo pluriennale vincolato le principali difficoltà applicative sono derivate dalla complessità tecnica dello strumento e dai ritardi nella definizione delle relative procedure informatiche.

Le difficoltà di gestione del fondo pluriennale vincolato derivano dalla necessità di tenere memoria degli impegni assunti e imputati agli esercizi successivi a valere sul fondo, con riferimento a ciascun stanziamento di spesa in cui il fondo è articolato, attraverso l'annotazione dell'importo di ciascun impegno cui il fondo si riferisce, degli estremi dell'atto di impegno e dell'esercizio di imputazione.

Con riferimento al fondo svalutazione crediti le difficoltà segnalate derivano principalmente dallo stato di "sofferenza" dei bilanci di quegli enti che, nel rispetto formale della legislazione vigente, ma non del principio della prudenza, finanziano abitualmente le spese anche con le entrate di dubbia e difficile esazione. Nonostante la previsione di una graduale applicazione delle disposizioni riguardanti l'accantonamento al fondo svalutazione crediti nel bilancio di previsione, gli enti che, prima della sperimentazione, non accertavano le entrate di dubbia esigibilità per cassa o non effettuavano accantonamenti, hanno segnalato difficoltà a "chiudere" il bilancio in pareggio, a causa della necessità di ridurre gli stanziamenti di spesa a fronte della costituzione del fondo.

Per quanto concerne il riaccertamento straordinario dei residui è stata riscontrata la necessità di precisare che il riaccertamento deve essere oggetto di un unico atto deliberativo, contestuale all'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente; rendere obbligatoria l'adozione di prospetti dimostrativi; disciplinare gli effetti derivanti dalla distribuzione temporale dei

residui reimputati agli esercizi successivi. In particolare, se la reimputazione dei residui passivi precede temporalmente la reimputazione dei correlati residui attivi, la differenza costituisce un disavanzo tecnico e il bilancio di previsione può non essere “chiuso in pareggio” per un importo pari o inferiore al disavanzo tecnico. Nel caso in cui la reimputazione dei residui attivi preceda temporalmente la reimputazione dei correlati residui passivi, la differenza confluisce obbligatoriamente nel fondo pluriennale vincolato, a garanzia della copertura dei residui passivi reimputati agli esercizi successivi. È emersa inoltre l'esigenza di consentire il riaccertamento straordinario anche nel corso dell'esercizio provvisorio del bilancio, in quanto trattasi di attività di contenuto tecnico, priva di discrezionalità, da approvare con delibera di giunta.

Gli effetti positivi derivanti dall'applicazione del principio della competenza potenziata sono risultati evidenti quando i rappresentanti degli enti in sperimentazione hanno dichiarato di non avere avuto difficoltà a determinare l'ammontare dei propri debiti liquidi ed esigibili al 31 dicembre 2012.

La relazione sulla sperimentazione nel secondo semestre del 2013<sup>48</sup> ha evidenziato con riferimento al riaccertamento straordinario dei residui negli enti locali che il riaccertamento straordinario dei residui degli enti in sperimentazione dal 2012 ha determinato una riduzione dei residui passivi significativamente maggiore di quella registrata per i residui attivi.

Ciò ha una spiegazione normativa, in quanto l'articolo 183, comma 5, del TUEL vigente impone agli enti locali la registrazione dei cd. impegni tecnici, in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate. Pertanto, la cancellazione definitiva dei residui riguarda in misura maggiore i debiti. Inoltre il riaccertamento straordinario riguarda prevalentemente la spesa, in particolare la spesa per investimenti degli enti locali, che la legislazione vigente prevede sia impegnata con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione sorge, mentre la riforma ne prevede l'imputazione in considerazione della programmazione dell'avanzamento dei lavori (il cd. cronoprogramma), fermo restando l'obbligo di registrare l'intero impegno quando sorge l'obbligazione, predisponendo la relativa copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento.

La relazione segnala che la riforma ha significativamente innovato la disciplina dei vincoli di destinazione rispetto a quanto previsto dal TUEL vigente. Mentre la riforma prevede che le entrate vincolate non ancora spese costituiscono una quota vincolata del risultato di amministrazione, gestite nel rispetto di quanto previsto dalla sentenza della Corte costituzionale n. 70 del 2012, il TUEL vigente garantisce il rispetto dei vincoli di destinazione

---

<sup>48</sup> Tale relazione non è stata ancora formalmente trasmessa alle Camere ma è stata consegnata dal sottosegretario Enrico Zanetti l'8 maggio 2014 alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale.

imponendo l'impegno immediato di tali risorse, anche in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate. In tal modo il TUEL attribuisce alla contabilità un'importante funzione di natura gestionale, a scapito di quella informativa in quanto imponendo l'impegno sia delle obbligazioni giuridicamente perfezionate che delle entrate vincolate non ancora spese, rende indistinguibili i due fenomeni dal punto di vista contabile, e non consente la conoscenza della dimensione di entrambi i fenomeni.

**Articolo 79 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Disposizioni concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano)**

La norma, nel riformulare l'articolo 37 del decreto legislativo n. 118 del 2011, ora divenuto articolo 79, non ripropone più il secondo periodo del citato articolo 37 dichiarato incostituzionale dalla Corte costituzionale con sentenza n. 178 del 2012.

La norma non riproposta e dichiarata incostituzionale prevedeva che qualora entro sei mesi dall'entrata in vigore dei decreti legislativi di definizione dei principi contabili previsti dall'articolo 36, comma 5, non fossero risultate concluse le procedure di adozione dei decreti specifici per le Regioni speciali, le province autonome e gli enti ubicati nei loro territori, sino al completamento delle procedure medesime, anche a tali enti si sarebbero applicate le disposizioni del D.Lgs. 118/2011 e dei decreti legislativi di cui all'articolo 36, comma 5.

La nuova formulazione prevede che la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 118/2011 nei confronti delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nelle medesime Regioni speciali e province autonome, siano stabilite, in conformità con i relativi statuti, con le procedure previste dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione).

**Al riguardo**, la norma ripropone lo stesso meccanismo speciale per stabilire la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui al presente decreto legislativo agli enti ad autonomia differenziata senza la clausola di immediata applicazione prevista originariamente in caso di mancata adozione dei decreti entro sei mesi, dichiarata incostituzionale dalla Corte<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> Secondo la Corte: "l'art. 27 [della legge delega 42/2009] fissa il principio secondo cui gli enti ad autonomia differenziata, «nel rispetto degli statuti speciali, concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno ed all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario» secondo le procedure "pattizie" previste per l'introduzione delle norme attuative degli statuti (cioè «secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti, da definire, con le procedure previste dagli statuti medesimi»). Detto art. 27, dunque, non pone alcuna deroga all'adozione di tali procedure, con la conseguenza che, in base alla legge n. 42 del 2009, tutte le disposizioni attuative della legge di delegazione (ivi comprese quelle dell'art. 2, che il d.lgs. n. 118 del 2011 dichiara espressamente di attuare) si applicano agli enti ad autonomia differenziata non in via diretta, ma solo se recepite tramite le speciali procedure previste per le norme di attuazione statutaria.

La normativa impugnata stabilisce, invece, che, qualora «entro sei mesi dall'entrata in vigore dei decreti legislativi di cui all'articolo 36, comma 5, non risultino concluse le procedure» di attuazione statutaria, l'intero decreto delegato e gli indicati decreti legislativi «trovano immediata e diretta applicazione» nelle Regioni a statuto speciale e nelle Province autonome di Trento e di Bolzano «sino al completamento delle procedure medesime». Tale diretta – ancorché transitoria – applicazione eccede, pertanto, i limiti fissati dalla legge di delegazione, la quale non consente eccezioni, con riguardo ai suddetti enti, alla regola

**Articolo 80 del D.Lgs. 118 del 2011**  
**(Disposizioni finali ed entrata in vigore)**

Il comma 1 fissa la data di decorrenza dei vari titoli del decreto. In particolare: le disposizioni del Titolo I, III, IV e V si applicano, ove non diversamente previsto nel presente decreto, a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione degli strumenti della programmazione relativi al 2015 e agli esercizi successivi, mentre le disposizioni del Titolo II si applicano a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

Il comma 2 precisa che, per quanto non diversamente disposto dal titolo II del presente decreto, restano confermate le disposizioni di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni (disciplina del patrimonio e della contabilità delle unità sanitarie locali e delle aziende ospedaliere).

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

Il comma 4, infine, dispone che ogni richiamo agli articoli 36, 37 e 38 del decreto legislativo n. 118 del 2011 contenuti in decreti, disposizioni di legge e atti aventi forza di legge vigenti, deve intendersi riferito, rispettivamente, agli articoli 78, 79 e 80 del presente decreto

**La relazione illustrativa** chiarisce che gli articoli da 78 a 80, inseriti dal decreto legislativo correttivo in esame nel decreto legislativo n. 118 del 2011, corrispondono esattamente agli articoli dal 36 ai 38 del testo vigente. Tali articoli, pertanto, riportano solo una diversa numerazione a causa dell'introduzione di 42 nuovi articoli nel corpo del citato decreto legislativo n. 118 del 2011.

**Al riguardo**, non si ha nulla da osservare.

## ALLEGATI

### *Allegato 1 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principi generali o postulati)*

Il comma 1 stabilisce che all'allegato 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sono effettuate le seguenti modifiche:

- a) nel paragrafo 1 dell'allegato n. 1, laddove è stabilito il principio di annualità, per cui i documenti del sistema di bilancio, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione che coincidono con l'anno solare;
- b) nel paragrafo 2 dell'allegato n. 1, laddove è fissato il principio dell'Unità per cui la singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria e, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio e che è il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione per cui i documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa, è previsto che le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento;
- c) nel paragrafo 15 dell'allegato n. 1, laddove è previsto il principio dell'equilibrio di bilancio, le parole: «il pareggio finanziario» sono sostituite dalle seguenti: «l'equilibrio di bilancio».

**La relazione illustrativa** non si sofferma sui principi contabili.

**Al riguardo**, le integrazioni e modifiche sono apportate al testo dei principi contabili annesso al decreto legislativo n. 118/2011 in virtù dei riflessi che conseguono alla adozione del nuovo ordinamento contabile integrato.

In particolare, si ravvisa l'esigenza di sottolineare la modifica predisposta alla lettera b), laddove fermo restando il principio di unità della rappresentazione contabile espressa nei documenti di bilancio, è esplicitamente indicato l'obbligo di predisporre il collegamento tra entrate in conto capitale e spese di investimento correlate e l'adozione di un concetto più incisivo di "equilibrio" di bilancio a quello previsto di "pareggio" del medesimo (lettera c)).

d) al paragrafo 16 dell'allegato n. 1, laddove è già indicato il principio della competenza finanziaria, il testo viene riformulato, ivi prevedendosi che il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni). È stabilito che il principio sia applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione che adotta la contabilità finanziaria, e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione e che le previsioni del bilancio di previsione finanziario hanno carattere autorizzatorio per ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce, costituendo limite agli impegni e ai pagamenti, fatta eccezione per le partite di giro/servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. La funzione autorizzatoria fa riferimento anche alle entrate, di competenza e di cassa per accensione di prestiti.

Si stabilisce, inoltre, che gli stanziamenti del bilancio di previsione siano aggiornati annualmente in occasione della sua approvazione e che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione

all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. È, in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati<sup>50</sup>.

**La relazione illustrativa** sottolinea il particolare interesse rivestito dall'inserimento nell'allegato n. 1 del principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria, che costituisce l'elemento più innovativo della riforma contabile degli enti territoriali, volto a:

- consentire la conoscenza dei debiti effettivi delle Pubbliche Amministrazioni;
- evitare l'accertamento di entrate future;
- ridurre la imponente mole di residui;
- evidenziare gli avanzi insussistenti;
- rafforzare la programmazione di bilancio;

---

<sup>50</sup> Si stabilisce inoltre che l'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza. L'accertamento presuppone idonea documentazione, attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione della relativa entrata, i seguenti requisiti: (a) la ragione del credito che dà luogo a obbligazione attiva; (b) il titolo giuridico che supporta il credito; (c) l'individuazione del soggetto debitore; (d) l'ammontare del credito; (e) la relativa scadenza.

Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. È esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future, in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario. L'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza. Gli elementi costitutivi dell'impegno sono: (a) la ragione del debito; (b) la determinazione della somma da pagare; (c) il soggetto creditore; (d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio (e) la relativa scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica. In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto, al momento dell'attivazione del primo impegno, di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006. La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, fino all'esercizio 2015, di una legge di autorizzazione all'indebitamento. Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio per la gestione di competenza e la gestione di cassa, per ciascuna delle annualità contemplate dal bilancio. La necessità di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni per conto terzi, attraverso l'accertamento di entrate cui deve conseguire, automaticamente, comporta che, in deroga al principio generale, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto terzi, devono essere registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata. Gli incassi ed i pagamenti sono imputati allo stesso esercizio in cui il cassiere/tesoriere li ha effettuati. Gli incassi ed i pagamenti risultanti dai mandati versati all'entrata del bilancio dell'amministrazione pubblica stessa a seguito di regolazioni contabili (che non danno luogo ad effettivi incassi e pagamenti) sono imputati all'esercizio cui fanno riferimento i titoli di entrata e di spesa. È prevista la coesistenza di documenti contabili finanziari ed economici, in quanto una rappresentazione veritiera della gestione non può prescindere dall'esame di entrambi gli aspetti.»

- favorire la modulazione dei debiti finanziari secondo gli effettivi bisogni;
- avvicinare la competenza finanziaria alla competenza economica;
- rilevare gli investimenti in base agli stati di avanzamento lavori come richiesto dalla UE.

**Al riguardo**, trattasi delle modifiche che si rendono necessarie affinché i postulati e principi si conformino al nuovo modello di contabilità finanziaria "rafforzata" a cui si ispira il nuovo ordinamento contabile "integrato" disciplina dallo schema in esame.

Pertanto, non ci sono osservazioni.

***Allegato 4/1 del D.Lgs. 118 del 2011  
(Principio contabile applicato della programmazione di bilancio)***

L'allegato 4/1 si articola in undici punti.

Il primo punto reca la definizione della programmazione. Precisa che il processo della programmazione richiede il coinvolgimento dei portatori di interesse e degli enti locali nelle forme e modalità definite da ogni ente. Obiettivi della programmazione sono la conoscibilità a livello di missioni e programmi dei risultati che l'ente si propone di conseguire; la valutabilità dei risultati conseguiti al momento della rendicontazione.

Il secondo punto illustra i contenuti della programmazione, che devono essere declinati in coerenza con il programma di governo e gli indirizzi di finanza pubblica definiti in ambito comunitario e nazionale ed avere finalità e obiettivi di gestione misurabili e monitorabili.

Il terzo punto specifica che i caratteri qualificanti della programmazione sono: a) la valenza pluriennale (almeno triennale) del processo; b) la lettura non solo contabile dei documenti; c) la coerenza ed interdipendenza dei vari strumenti della programmazione.

Il quarto punto elenca gli strumenti della programmazione, distinguendo quelli propri delle Regioni, quelli degli enti locali e quelli dei loro enti strumentali.

Gli strumenti di programmazione delle Regioni sono i seguenti:

- a) entro il 30 giugno di ciascun anno la Giunta regionale presenta al Consiglio il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) per le conseguenti deliberazioni;
- b) la Nota di aggiornamento del DEFR, da presentare al Consiglio entro 30 giorni dalla
- c) presentazione della Nota di aggiornamento del DEF nazionale per le conseguenti deliberazioni e comunque non oltre la data di presentazione sul disegno di legge di bilancio;
- d) c)) il disegno di legge di stabilità regionale, da presentare al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di legge di bilancio dello Stato;
- e) il disegno di legge di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dall'approvazione del disegno di legge di stabilità dello Stato;
- f) il piano degli indicatori di bilancio, approvato dalla giunta entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e dall'approvazione del rendiconto e comunicato al Consiglio;
- g) il disegno di legge di assestamento del bilancio, presentato al Consiglio entro il 30 giugno di ogni anno;
- h) gli eventuali disegni di legge di variazione di bilancio;
- i) gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di bilancio, da presentare al Consiglio entro il mese di gennaio di ogni anno;

- j) gli specifici strumenti di programmazione regionale formulati in attuazione di programmi statali, comunitari e regionali e definiti nelle specifiche normative regionali in materia di programmazione generale e settoriale.

Il rendiconto della gestione conclude il sistema di bilancio, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento da parte della Giunta, ed entro il 31 luglio da parte del Consiglio.

Gli strumenti di programmazione degli enti locali sono:

- a) il Documento unico di programmazione (DUP), deliberato dal Consiglio, entro il 31 luglio di ciascun anno, per le conseguenti deliberazioni;
- b) l'eventuale nota di aggiornamento del DUP, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno per le conseguenti deliberazioni;
- c) lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, da presentare al Consiglio entro il 15 novembre di ogni anno;
- d) il piano esecutivo di gestione e delle performances approvato dalla Giunta entro 10 giorni dall'approvazione del bilancio;
- e) il piano degli indicatori di bilancio presentato al Consiglio unitamente al bilancio di previsione e al rendiconto o entro 30 giorni dall'approvazione di tali documenti;
- f) lo schema di delibera di assestamento del bilancio, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, da presentare al Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno;
- g) le variazioni di bilancio;
- h) lo schema di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio dell'ente, da approvarsi da parte della Giunta entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento ed entro il 31 maggio da parte del Consiglio.

Sono quindi trattati gli strumenti della programmazione degli enti strumentali di Regioni ed enti locali, distinguendo gli enti in contabilità civilistica e prevedendo la possibilità per gli enti territoriali di prevedere che i loro enti strumentali non predispongano un apposito documento di programmazione.

Il punto 5 disciplina il documento di economia e finanza regionale (DEFR) che deve contenere almeno: le politiche da adottare; gli obiettivi della manovra di bilancio, tenendo conto degli obiettivi del Patto di stabilità interno; il quadro finanziario unitario di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi della programmazione unitaria, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento; gli indirizzi agli enti strumentali ed alle società controllate e partecipate. Si articola in due sezioni.

Il punto 6 disciplina la Nota di aggiornamento del DEFR regionale.

Il punto 7 disciplina i contenuti della legge di stabilità regionale.

Il punto 8 disciplina il Documento unico di programmazione degli enti locali (DUP), articolato in due sezioni: la Sezione Strategica (SeS) e la Sezione Operativa (SeO).

Il punto 9 disciplina il bilancio di previsione finanziario, sia delle Regioni che degli enti locali. Sono indicati i metodi di composizione di bilancio, ricordate le procedure di approvazione, gli allegati che devono accompagnare il bilancio, la struttura, la funzione autorizzatoria. Particolare attenzione tra gli allegati è dedicata al quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria, alla tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto, al prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato, al prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Il punto 10 prevede la redazione di un piano esecutivo di gestione (PEG) per gli enti locali, quale documento che permette di declinare in maggior dettaglio la programmazione operativa contenuta nell'apposita Sezione del Documento Unico di Programmazione. Il PEG rappresenta lo strumento attraverso il quale si guida la relazione tra organo esecutivo e responsabili dei servizi. È proposto dal direttore generale e dal segretario comunale per l'approvazione da parte della Giunta. Per i comuni sotto i 5.000 abitanti la sua redazione è facoltativa.

Il punto 11 prevede il Piano degli indicatori di bilancio, strumento di monitoraggio degli obiettivi e dei risultati di bilancio. Tale documento sarà tuttavia realizzabile solo con l'emanazione di DM del MEF per le Regioni e del Ministero dell'Interno per gli enti locali che dovranno definire il sistema di indicatori di bilancio.

**La relazione illustrativa** non tratta l'allegato.

**Al riguardo**, si osserva che il punto 4 recante l'elencazione degli strumenti della programmazione di Regioni, enti locali ed enti strumentali, nonché i relativi termini di presentazione ed approvazione, per l'importanza del suo contenuto, rappresentante l'intero ciclo di bilancio di tali enti, meriterebbe l'enucleazione nell'articolato del decreto legislativo 118/2011 piuttosto che in un allegato che dovrebbe recare principi contabili applicati.

Peraltro, le Regioni riunite in sede di Conferenza per l'esame dello schema di decreto, hanno proposto di modificare i tempi di presentazione e approvazione del DEFR e del DUP, "al fine di una migliore pianificazione e di un miglior raccordo con la programmazione finanziaria nazionale. Tale modifica si fonda sulla ragionevolezza nel cronoprogramma proposto che corrisponde sia alle esigenze delle Regioni sia alle esigenze degli Enti locali". In particolare le Regioni propongono di posticipare di tre mesi (dal 30 giugno al 30 settembre) la presentazione del DEFR e del DUP (dal 31 luglio al 30 ottobre)

Si segnala l'ultimo paragrafo del punto 4.1 il quale rimette alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, di cui all'art. 5 della legge 5 maggio 2009, n. 42<sup>51</sup> la definizione dei contenuti finanziari del DEFR e della nota di aggiornamento prevedendo che in mancanza di adozione di tale percorso di condivisione, i documenti regionali possano limitare la loro portata ad un contenuto meramente programmatico ed orientato a obiettivi non finanziari.

In effetti, già la normativa vigente all'articolo 36 del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 prevede che la Conferenza concorre alla ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica per sottosettore istituzionale che discendono dagli obiettivi programmatici del DEF statale articolati per i sottosectori del conto delle amministrazioni pubbliche relativi alle amministrazioni centrali, alle amministrazioni locali e agli enti di previdenza e assistenza sociale. L'articolo 35 del medesimo d.lgs. precisa che in tale caso la Conferenza, adotta le proprie determinazioni "di regola" all'unanimità delle componenti. Ove questa non sia raggiunta l'assenso rispettivamente della componente delle Regioni e della componente delle province e dei comuni può essere espresso nel proprio ambito anche a maggioranza.

Si segnala che al punto 5, disciplinante il documento di economia e finanza regionale l'allegato afferma che lo sviluppo puntuale del contenuto della seconda sezione, relativa all'analisi della situazione finanziaria della Regione, "è condizionato all'avanzamento dell'attuazione del federalismo fiscale: nelle more

---

<sup>51</sup> La Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica è stata istituita e disciplinata dagli artt. 33-37 del D.Lgs. 6 maggio 2011 n. 68. È definita come organismo stabile di coordinamento della finanza pubblica fra comuni, province, città metropolitane, Regioni e Stato e ne fanno parte rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo.

dell'attuazione del disposto dell'articolo 119 della Costituzione, gli indirizzi economico-finanziari collegati alla manovra finanziaria regionale sono contenuti nella relazione di accompagnamento del progetto della legge di bilancio." Sembrerebbe dunque che inizialmente i DEFR si limiteranno alla prima sezione recante l'analisi del contesto economico e finanziario di riferimento e la descrizione degli obiettivi strategici, senza trattare la seconda sezione (che dovrebbe contenere la costruzione del quadro tendenziale, la manovra correttiva, gli obiettivi di riduzione del debito). Sarebbe opportuno acquisire chiarimenti circa le ragioni per le quali, in mancanza di una piena attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, i DEFR non possano recare indirizzi economico-finanziari mentre questi potranno essere contenuti nella relazione di accompagnamento del progetto di bilancio. La posticipazione della definizione di tali indirizzi nella fase della presentazione del progetto di bilancio sembrerebbe comunque indebolire la portata del principio della programmazione.

Al punto 7, legge di stabilità regionale, sarebbe opportuno chiarire che essa reca le rimodulazioni delle leggi di spesa permanente, come già previsto per la legge di stabilità statale dall'articolo 11, co. 3, lett. *d*), della legge n. 196 del 2009. Infatti l'attuale formulazione, alla lettera *b*) esclude le spese "continuative" da quelle rifinanziabili con legge di stabilità regionale. Ciò potrebbe essere in contraddizione anche con quanto disposto dall'articolo 38 del presente schema che consente per le leggi di spesa a carattere permanente di rinviare le quantificazioni dell'onere annuo alla legge di stabilità.

Con riferimento al punto 9, relativo al bilancio di previsione finanziario, si segnala che soltanto per gli enti locali e non per le Regioni si prevede un prospetto dimostrativo della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.

#### ***Allegato 4/2 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principio contabile applicato della contabilità finanziaria)***

Il provvedimento è integrato da una serie di allegati, recanti indicazioni applicative e illustrazioni metodologiche concernenti i sistemi di rilevazione integrati applicati con il provvedimento in esame, nonché una serie di nomenclatori e quadri di esemplificazione riepilogativi della principali questioni "critiche" di rilievo per i profili tecnico applicativi di volta in volta considerati.

Nei n. 9 punti indicati nell'Allegato 4/2 ci si sofferma sui vari istituti della contabilità finanziaria, partire dalla indicazione degli obiettivi e delle principali caratteristiche di tale sistema di rilevazione (Paragrafi 1-2), con riguardo sia al bilancio di previsione che a quello consuntivo.

L'esame poi dei singoli aspetti del citato sistema di rilevazione parte dalla ricognizione delle principali questioni attinenti alle attività giuridica di accertamento delle entrate ed alle questioni correlate alla corretta imputazione contabile delle medesime movimentazioni rispetto alle previsioni indicate in bilancio (Paragrafo 3). L'approfondimento prosegue con il vaglio delle questioni applicative connesse alle fasi della riscossione e del versamento delle entrate (Paragrafo 4), proseguendo con una attenta riflessione in merito alle fasi dell'impegno e all'osservanza delle regole di copertura finanziaria degli atti gestionali ad esso sottesi (Paragrafo 5) in relazione alle specifiche tipologie e natura delle spese coinvolte.

L'approfondimento del principio opera poi nell'esame delle fasi di preparazione all'esecuzione del pagamento, fornendosi indicazioni metodologiche in merito anche alle procedure più corrette da seguire nelle fasi contabili della liquidazione e ordinazione delle spese (Paragrafo 6).

Un trattamento specifico è poi dedicata alle componenti che non partecipano alla formazione del risultato di esercizio e segnatamente, ai servizi per conto terzi e alle partite di giro (Paragrafo 7), fornendosi indicazioni metodologiche per l'applicazione del principio della competenza finanziaria anche per tali occorrenze, dopo di che il documento si sofferma sui criteri gestionali da assumere nello svolgimento degli atti durante l'esercizio provvisorio (Paragrafo 8).

Il documento si conclude con una rassegna delle questioni concernenti il raccordo della determinazione del risultato della gestione di competenza, con una disamina approfondita delle principali problematiche che sorgono nella determinazione delle componenti da iscrivere nel conto dei residui attivi e passivi (Paragrafo 9).

Il documento è per di più integrato da una Appendice Tecnica che riporta una serie di esemplificazioni e casistiche esplicative della condotta da assumere al fine di assicurare l'attuazione dei principi indicati nel documento ai fini di un'ordinata tenuta del sistema di rilevazione secondo il criterio della competenza finanziaria.

**Al riguardo**, come rilevato anche dall'ISTAT<sup>52</sup>, va sottolineato che il principio della competenza finanziaria "potenziato" consente un miglioramento anche nella correttezza nel consolidamento dei conti. Un esempio è quanto disposto dal principio prevede nella fattispecie dei "trasferimenti a rendicontazione", allorché l'amministrazione beneficiaria del contributo sia tenuta ad accertare l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante abbia registrato i corrispondenti impegni. È previsto, in tal senso, che la spesa relativa ai trasferimenti sia impegnata, dall'amministrazione erogante, nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo e che, nel caso in cui tale atto preveda modalità temporali e scadenze per l'erogazione del trasferimento, l'impegno venga imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza. Si palesa dunque l'importanza di una sincronizzazione dei flussi di trasferimenti tra singoli enti, ai fini di un sistema di consolidamento dei conti che consenta di leggere correttamente i risultati di bilancio dei singoli sottosettori della PA o gruppi di essi (Regioni, Comuni, ASL ...).

#### ***Allegato 4/3 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale)***

Nei n. 9 punti indicati nell'Allegato 4/3 ci si sofferma sui vari aspetti della contabilità economico patrimoniale, a partire dalla indicazione degli obiettivi e delle principali caratteristiche di tale sistema di rilevazione (Paragrafi 1), con riguardo sia al bilancio di previsione che a quello consuntivo.

L'esame in Allegato dei singoli aspetti del sistema di contabilità economico-patrimoniale, evidenzia la ricognizione delle principali questioni cruciali ai fini della determinazione del principio della competenza economica (paragrafo 2), a partire dall'esame delle questioni correlate alla corretta interpretazione e imputazione dagli eventi gestionali al fine

---

<sup>52</sup> Commissione parlamentare bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale, Audizione del Direttore della Direzione Centrale della contabilità nazionale presidente dell'ISTAT, 4 giugno 2014, pagina 11-12.

di trarne una corretta rappresentazione contabile. Tale passaggio si presenta essenziale al fine di pervenire alla determinazione della gamma di utilità impiegate e consumate nel processo produttivo, ai fini della definizione della misurazione delle componenti che concorrono alla determinazione del risultato economico dell'esercizio (Paragrafo 3).

L'approfondimento prosegue con il vaglio in dettaglio delle componenti che confluiscono nel conto economico a titolo di componenti negative o positive del risultato economico (Paragrafo 4), seguito da un'attenta riflessione in merito alla funzione delle scritturazioni di assestamento ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio (Paragrafo 5).

In termini analoghi, l'Allegato provvede poi all'esame degli elementi che concorrono alla determinazione della situazione patrimoniale, fornendo indicazioni dettagliate circa le singole voci dell'attivo e del passivo nelle loro diverse partizioni riferite alla natura e tipologia contabile dei singoli cespiti di volta in volta considerati (Paragrafo 6), ivi comprese le voci da considerare nell'ambito del Patrimonio Netto e le appostazioni contabili da predisporre nel passivo dello stato patrimoniale, in relazione alla provvista di fondi attraverso cui far fronte a previsti rischi di spesa od a probabili oneri futuri.

Ai fini della rappresentazione dello stato del Patrimonio, una trattazione specifica è dedicata anche alle componenti che non partecipano alla determinazione dell'attivo o del passivo (Paragrafo 7), ivi fornendosi indicazioni metodologiche per l'individuazione delle voci da considerare ai fini della determinazione dei Conti d'ordine e in relazione alle relative e specifiche modalità di registrazione.

Il documento si conclude con un rinvio alle norme civilistiche a ai documenti redatti dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) per le ulteriori questioni metodologiche che dovessero risultare sovrapponibili a quelle di una normale impresa privata (Paragrafo 8).

L'Allegato è integrato da un'Appendice Tecnica che riporta una serie di esemplificazioni e casistiche esplicative della condotta da assumere al fine di assicurare l'attuazione dei principi ivi indicati al fine di assicurare un'ordinata tenuta del sistema di rilevazione contabile secondo il criterio della competenza economica ed il sistema economico-patrimoniale.

#### ***Allegato 4/4 del D.Lgs. 118 del 2011 (Principio contabile applicato del bilancio consolidato)***

I n. 6 paragrafi indicati nell'Allegato 4/4 si soffermano sui principi contabili e sulle tecniche di consolidamento dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, a partire dalla indicazione degli obiettivi e delle funzioni di tale documento (Paragrafo 1) nel gruppo di soggetti controllato da una PA.

L'Allegato affronta quindi la prima problematica concernente l'individuazione del perimetro di consolidamento (Paragrafo 2), soffermandosi sui soggetti e sulle esigenze connesse all'acquisizione dei dati contabili necessari alla operazione di consolidamento (Paragrafo 3).

L'orizzonte di analisi si sofferma dunque sulla elaborazione del bilancio consolidato (Paragrafo 4) a partire dalle attività indispensabili dirette a rendere uniformi i bilanci da consolidare e all'eliminazione delle movimentazioni infragruppo ai fini del consolidamento.

Il documento si sofferma quindi sui criteri di definizione dei contenuti della Nota integrativa annessa al bilancio consolidato (Paragrafo 5) e al rinvio alle norme civilistiche a ai documenti redatti dall'Organismo italiano di contabilità (OIC) per le ulteriori questioni metodologiche che dovessero risultare sovrapponibili a quelle di una normale impresa privata (Paragrafo 6).

#### ***Allegato 5/1 (Determinazione del fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione 2015/2017 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7) del D.Lgs. 118 del 2011***

Il prospetto in esame formalizza le modalità espositive relativamente al triennio 2015/2016, della operazione di riaccertamento straordinario dei residui (attivi e passivi), coerentemente con la definizione del nuovo criterio della competenza giuridica che impone

l'imputazione degli impegni/accertamenti di spesa o entrate all'esercizio in cui i medesimi daranno effettivamente luogo ad una variazione monetaria.

In tal senso, il prospetto che segue predispone lo strumento per la nuova imputazione delle componenti in conto residui, previo stralcio delle medesime componenti dall'esercizio cui esse fanno ad oggi riferimento ed iscrizione nell'apposito fondo vincolato da iscrivere nel bilancio 2015: la prima sezione del prospetto evidenzia, distintamente per parte corrente ed in conto capitale, la quota parte dei residui passivi rilevati al 31 dicembre 2014, e reimpiegati con imputazione all'esercizio 2015 e ai successivi; parimenti, viene evidenziata la componente dei residui attivi stralciata dal 2014 e reimputata al 2015 e agli esercizi successivi.

La quota che costituirà la dotazione del fondo pluriennale vincolato ne da iscrivere nell'entrata nel bilancio di previsione 2015 risulterà pari alla differenza, solo se di segno positivo, tra l'ammontare dei residui passivi di quelli attivi contabilmente reimputati nel 2015 e nei successivi esercizi. Una analoga metodologia verrà seguita per l'individuazione della quota da reimputare per il 2016 e 2017, chiaramente aggiornata al netto delle dotazioni del fondo vincolato previsto per tali esercizi.

Il prospetto sinottico si conclude con l'evidenziazione di un quadro riepilogativo relativo agli residui attivi e passivi reimputati alle varie annualità del triennio ai fini della evidenziazione della quota complessiva delle componenti che sono sostate assoggettate all'operazione di riaccertamento.

**Al riguardo**, dal punto di vista metodologico, come emerso anche nel corso delle audizioni, l'operazione periodica di riaccertamento si conforma all'esigenza imprescindibile di determinare la reale e veritiera situazione di gestione (competenza dell'anno di riferimento) e di amministrazione (competenza dell'anno di riferimento e residui degli anni precedenti) ai fini della valutazione analitica e complessiva della veridicità delle risultanze contabili<sup>53</sup>.

#### ***Allegato 5/2 (Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui) del D.Lgs. 118 del 2011***

Il prospetto consente di procedere alla rideterminazione del risultato di esercizio depurando i valori rettificati per effetto di nuove imputazioni o cancellazioni di residui attivi o passivi ad altri esercizi.

#### ***Allegato 6 del D.Lgs. 118 del 2011 (Piano dei conti integrato)***

L'allegato 6, relativo al piano dei conti integrato, fornisce l'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali degli enti.

---

<sup>53</sup> Il rappresentante dell'UPI ha riferito che "ciò significa che, in fase di primo impianto dei nuovi principi contabili, occorre evitare ogni atteggiamento elusivo da parte degli enti determinato dalla preoccupazione di fare emergere una situazione di squilibrio dei conti che nella sostanza è presente e deve essere conosciuta e affrontata, mentre oggi non si evidenzia sulla base dell'ordinamento contabile vigente e potrebbe essere nascosta anche da un'applicazione non rigorosa dei nuovi principi: ciò sarebbe un inizio per la riforma errato e fuorviante. Se tale assunto è condiviso, occorre allora affrontare il tema degli "eventuali disavanzi" che potrebbero emergere (e che debbono emergere), per effetto della prima applicazione dei principi contabili di cui al nuovo impianto normativo, consentendo agli enti di poter ripianare i disavanzi, o i maggiori disavanzi, che risultano dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e dalla determinazione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione (soltanto quelli e non anche i pregressi) in un ragionevole periodo di tempo, compatibile con le esigenze di equilibrio finanziario dei conti pubblici locali in relazione ai servizi resi alle comunità di riferimento" Cfr. Commissione parlamentare bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale, Intervento relativo all'Audizione del rappresentante UPI, pagina 28.

**Al riguardo**, si fa rinvio a quanto indicato nella presente nota alle modifiche apportate all'articolo 4 del decreto legislativo n. 118 del 2011.

***Allegato 7 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Codifica della transazione elementare)***

L'allegato 7 reca la definizione della struttura della codifica della transazione elementare, del codice identificativo delle transazioni riguardanti risorse dell'Unione europea e del codice identificativo dei capitoli del perimetro sanitario.

**Al riguardo**, si fa rinvio a quanto indicato nella presente nota alle modifiche apportate agli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo n. 118 del 2011.

***Allegato 8 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Allegati delle variazioni del bilancio di previsione per il tesoriere)***

L'allegato 8 reca un prospetto da allegare alle delibere di variazione del bilancio, riportante i dati d'interesse del tesoriere, con il riferimento alla spesa/entrata che si modifica, le previsioni aggiornate alla precedente variazione/delibera, le variazioni che si deliberano e le previsioni aggiornate alla delibera in oggetto.

***Allegato 9 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Schema del Bilancio di previsione)***

L'allegato 9 reca gli schemi di bilanci di previsione

Per le entrate i dati sono inseriti all'interno delle colonne: Titolo/tipologia; Denominazione; Residui presunti al termine dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il bilancio; Previsioni definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio; Previsioni anno n; Previsioni anno n+1; Previsioni anno n+2.

Le spese sono classificate all'interno delle colonne: Missione/programma/titolo; Denominazione; Residui presunti al termine dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il bilancio; Previsioni definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio; Previsioni anno n; Previsioni anno n+1; Previsioni anno n+2.

Sono previsti poi: il riepilogo generale entrate per titoli; il riepilogo generale delle spese per titoli, il riepilogo generale delle spese per missioni, lo schema espositivo dell'equilibrio di bilancio; la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto (all'inizio dell'esercizio n di riferimento del bilancio di previsione), lo schema relativo alla composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato, lo schema relativo alla composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità; il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento delle Regioni e delle province autonome e quello degli enti locali; lo schema sull'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali (solo per gli enti locali); lo schema sulle spese per funzioni delegate dalle Regioni (solo per gli enti locali).

***Allegato 10 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Schema del Rendiconto della gestione)***

Il prospetto riepilogativo fornisce un quadro di dettaglio degli elementi illustrativi dei risultati di consuntivo, fornendo la griglia delle voci di spesa e di entrata, distintamente per missioni e programmi di spesa.

In particolare, sul versante delle entrate, la griglia di voci che sono indicate nel conto del bilancio, ripartita in n. 9 titoli, espone i dati di entrata per competenza-cassa ripartiti per tipologie economiche, cui si aggiungono le voci relative alle anticipazioni di tesoreria e l'evidenziazione delle partite di giro. Il quadro di classificazione è integrato anche da un riepilogo generale che evidenzia, quali prime voci di entrata, la voce relativa al fondo pluriennale vincolato (distintamente per le spese correnti ed in conto capitale) e la quota di eventuale avanzo utilizzabile.

Sul versante della spesa, dopo l'individuazione della missione di riferimento, il prospetto evidenzia, per ciascuna voce relativa ad un programma di spesa, secondo le tradizionali coordinate competenza-cassa, la ripartizione tra componente di spesa corrente, in conto capitale e quella eventualmente destinata all'incremento delle attività finanziarie. Ai prospetti analitici recanti l'illustrazione dei dati di spesa secondo le classiche coordinate missioni/programmi, è poi annesso un riepilogo generale della spesa per sole missioni di spesa. Ai prospetti riepilogativi è poi annesso un quadro generale riassuntivo per competenza-cassa, con l'esposizione dei valori complessivi al netto e al lordo della gestione finanziaria (accensione/rimborso prestiti).

Il rendiconto finanziario è quindi integrato dal prospetto di Verifica degli equilibri, distintamente riferito al comparto delle Regioni e degli enti locali.

Il prospetti classici della contabilità finanziaria sono quindi integrati dal conto economico e dallo stato patrimoniale, in cui confluiscono le risultanze delle registrazioni sistematiche tenute secondo il criterio economico-patrimoniale bilanciante.

I prospetti relativi al rendiconto finanziario e economico-patrimoniale sono integrati da una serie di allegati, a partire dal prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, secondo la distinta imputazione delle variazioni numerarie verificatesi in conto competenza ed in conto residui (Allegato a).

Poi, con riferimento alla evidenziazione delle componenti interessate dal rinvio della imputazione ad altri esercizi, è predisposto un documento avente il fine di fornire una analitica evidenziazione delle missioni e dei programmi di spesa che sono stati interessati dalla sospensione e reimputazione a futuri esercizi, mediante il rinvio delle relative partite di entrata/spesa all'apposito fondo pluriennale vincolato (Allegato b).

I documenti di consuntivo sono quindi integrati dal prospetto riepilogativo della variazioni intervenute alla composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo svalutazione crediti (Allegato c).

È annesso al consuntivo anche il prospetto riepilogativo delle entrate per titoli, tipologie e categorie economiche, distintamente per le Regioni e per gli enti locali (Allegato d).

Sul versante delle spese, è riprodotto lo schema del prospetto relativo alla spesa per missioni programmi e macroaggregati di spesa (categorie economiche) secondo lo schema riprodotto in Allegato e).

Si aggiungono poi gli allegati relativi alla distribuzione degli accertamenti tra esercizi (Allegato f) e l'analogo prospetto relativo alla dimostrazione degli impegni Assunti i diversi esercizi (Allegato g). I prospetti di cui alle lettere *h*) ed *i*) rendono conto invece della dinamica registrata dalla componenti economiche confluite nel relativo consuntivo, mentre ai prospetti *j*) e *k*) sono evidenziati i dati analitici dei flussi di entrata/spesa registrati in connessione all'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi internazionali e, per gli enti locali, relativamente alle entrate/spese registrate in relazione a funzioni delegate dalle Regioni.

### ***Allegato 11 del D.Lgs. 118 del 2011 (Schema di Bilancio consolidato)***

L'allegato 11 mostra lo schema di bilancio consolidato suddiviso in due distinti documenti: il conto economico consolidato e lo stato patrimoniale consolidato.

**Al riguardo**, si fa rinvio a quanto indicato nella presente nota agli articoli da 11-*bis* a 11-*quinquies* e 68 del D.Lgs. n. 118 del 2011 e 233-*bis* del D.Lgs. n. 267 del 2000, inerenti la disciplina del bilancio consolidato.

***Allegato 12 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Allegati al Documento tecnico di accompagnamento per le Regioni e al Piano esecutivo di gestione per gli enti locali)***

L'allegato 12 consta di 7 parti.

La prima reca lo schema di allegato al documento tecnico di accompagnamento al bilancio delle Regioni recante le previsioni per il triennio delle entrate suddivise per titoli, tipologie e categorie (vedi art. 39 del d.lgs. 118/2011).

La seconda reca lo schema di allegato al Piano esecutivo di gestione degli enti locali (vedi art. 165 del d.lgs. 267/2000), recante le previsioni per il triennio delle entrate suddivise per titoli, tipologie e categorie.

La terza parte reca lo schema di esposizione delle spese correnti per missioni, programmi e macroaggregati. Per ogni missione/programma/macroaggregato sono indicati distintamente i redditi da lavoro dipendente, le imposte e tasse a carico dell'ente, l'acquisto di beni e servizi, i trasferimenti correnti, i trasferimenti di tributi (solo per le Regioni), i fondi perequativi (solo per le Regioni), gli interessi passivi, le altre spese per redditi da capitale, i rimborsi e poste correttive delle entrate, le altre spese correnti.

La quarta parte reca lo schema di esposizione delle spese in conto capitale e per incremento attività finanziarie per missioni, programmi e macroaggregati. Per ogni missione/programma/macroaggregato sono indicati distintamente i tributi in conto capitale a carico dell'ente, gli investimenti fissi lordi e acquisto di terreni, i contributi agli investimenti, gli altri trasferimenti in conto capitale, le altre spese in conto capitale. Per le spese per incremento di attività finanziarie sono distinte le acquisizioni di attività finanziarie, le concessioni di crediti di breve termine, medio-lungo termine, le altre spese.

La quinta parte reca lo schema di esposizione delle spese per rimborso prestiti.

La sesta parte reca lo schema di esposizione delle spese per conto terzi e partite di giro.

La settima parte reca lo schema delle spese per titoli e macroaggregati.

***Allegato 13 del D.Lgs. 118 del 2011***  
***(Elenco delle entrate per titoli, tipologie e categorie)***

L'allegato L reca la classificazione delle entrate per titoli, tipologie e categorie. L'allegato è articolato in due partizioni denominate allegato 13/1 e allegato 13/2 riferite all'elenco dei titoli, tipologie e categorie di entrata rispettivamente delle Regioni e degli enti locali.

L'allegato 13, previsto dall'articolo 15, comma 2 del D. Lgs. n. 118/2011, reca l'elenco dei codici numerici che identificano i titoli (le prime 2 cifre) le tipologie (la terza, la quarta e la quinta cifra) e le categorie (le ultime 2 cifre) nonché la corrispondente denominazione. A titolo esemplificativo le entrate, sono articolate in 9 titoli (ad esempio le entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa, i trasferimenti correnti, le entrate extratributarie, le entrate in conto capitale, le entrate da riduzione di attività finanziarie). Ciascun titolo è identificato da un codice (ad esempio 40 per le entrate in conto capitale). Il titolo è poi articolato nelle Tipologie, identificato da 3 numeri (ad es. 100, 200, 300). La tipologia 200 del "Titolo" denominato "Entrate in conto capitale" è denominata "contributi agli investimenti", a sua volta espressa nelle categorie indicate (ad esempio "contributi agli investimenti"). In tale sistema le cifre del codice dovrebbero consentire di poter identificare titoli, tipologie e categorie dell'entrata.

**La relazione illustrativa** evidenzia come l'allegato è necessario per l'applicazione del titolo primo del decreto legislativo n. 118 del 2011.

**Al riguardo**, se i criteri di formazione del codice sopra indicati (che si possono leggere all'inizio dell'allegato L) si riscontrano per i codici identificativi delle fattispecie di cui ai titoli 1 (entrate correnti di natura tributaria, contributiva

e perequativa) e 2 (trasferimenti correnti)<sup>54</sup> non altrettanto si registra negli altri casi rispetto ai quali a variare è la quinta cifra mentre le ultime 2 cifre del codice, che dovrebbero identificare le categorie della rispettiva tipologia di entrata sono contraddistinte sempre con le cifre "00". Si osserva inoltre che i "titoli" dovrebbero essere indicati con due cifre (le prime 2 del codice) laddove nello schema i titoli sono codificati con una sola cifra (ad esempio titolo 1, titolo 2) mentre sono identificati con due cifre decimali a partire dalla classificazione per tipologie. Appare opportuno un chiarimento in proposito al disallineamento tra quanto esposto all'inizio dell'allegato L in ordine ai criteri di formazione del codice e quanto si rinviene nello schema. In via ulteriore andrebbe chiarito se residuano possibilità di sottoclassificazione ulteriore da parte degli enti gestori del bilancio; esigenza questa che potrebbe porsi in tutti in cui la categoria (identificata con le ultime 2 cifre del codice) è indicata con le medesime due cifre "00". Per tale eventualità peraltro potrebbero porsi problemi di comparabilità e di omogeneizzazione dei bilanci in relazione alle differenti sottoclassificazioni operate dagli enti.

#### ***Allegato 14 del D.Lgs. 118 del 2011***

##### ***(Elenco delle spese per missioni, programmi, titoli e macroaggregati)***

L'Allegato espone una disaggregazione delle spese per le 22 Missioni individuate, ripartitamente per i programmi con in più la specifica indicazione ai titoli ed macroaggregati (categorie economiche) di riferimento.

#### ***Allegato 15 del D.Lgs. 118 del 2011***

##### ***(Tassonomia enti non sanitari in contabilità civilistica)***

Il prospetto evidenzia un'interessante classificazione integrata, che consente la lettura dei dati di spesa integrandone la dinamica secondo la classificazione per missioni/ programmi con quella relativa alla classificazione funzionale (COFOG) e quella riferita alla codifica Siope per quanto riguarda di flussi di cassa prodotti.

#### ***Allegato 16 del D.Lgs. 118 del 2011***

##### ***(Tassonomia enti sanitari)***

Il presente allegato, come già è riportato in relazione all'articolo 33, incrocia i codici programma in ambito sanitario (13.1 assistenza farmaceutica, 13.2 assistenza integrativa, 13.3 assistenza protesica, 13.4 servizi di sanità pubblica, 13.5 assistenza sanitaria di base, 13.6 emergenza sanitaria territoriale, 13.7 assistenza specialistica, 13.8 assistenza territoriale ambulatoriale e domiciliare, 13.9 assistenza territoriale semiresidenziale e residenziale, 13.10 assistenza idrotermale, 13.11 assistenza ospedaliera) con i codici SIOPE (1101-1102-1103 competenze a favore del personale, 1201-1202-1203 ritenute a carico del personale, 1301-1302 contributi a carico dell'ente, 1401-1402 interventi assistenziali, 1501-1502-1599 altre spese di personale ecc.).

---

<sup>54</sup> In detti casi la tipologia è sempre distinta con i numeri rispettivamente 101 e 201.

**Al riguardo**, si rinvia alle osservazioni formulate in relazione all'articolo 33 del D.Lgs. 118 del 2011.

***Allegato 17 del D.Lgs. 118 del 2011  
(Conto del tesoriere)***

Il prospetto evidenzia i canoni del rendiconto del tesoriere, in cui aggiuntivamente alle informazioni normali contabili concernenti l'imputazione dei flussi di cassa realizzati in conto entrate/uscite per conto dell'ente (missioni, programmi, natura economica, come da Allegato P)), è specificamente stabilito l'obbligo di indicare l'ammontare dei flussi movimentati (entrate o uscite) con riferimento alla movimentazione di previsioni di competenza o di residui per conto dell'ente. I prospetti riepilogativi del dettaglio della gestione di cassa sono quindi integrati dal quadro riassuntivo della gestione di Cassa annesso alla gestione del Tesoriere, in cui in poche voci si dà luogo alla rappresentazione dei flussi di entrate/uscite realizzate nell'anno ed il rapporto dei dati di concordanza con il saldo di cassa disponibile in tesoreria unica.



# Ultimi dossier del Servizio del Bilancio

- Apr 2014 [Nota di lettura n. 42](#)  
**A.S. 1430:** "Conversione in legge del decreto-legge 7 aprile 2014, n. 58, recante misure urgenti per garantire il regolare svolgimento del servizio scolastico"
- " [Documentazione di finanza pubblica n. 5](#)  
Documento di economia e finanza 2014 (**Doc. LVII, n. 2**)
- " [Nota di lettura n. 43](#)  
**A.S. 1450:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, recante disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche"
- " [Nota di lettura n. 44](#)  
**A.S. 1464:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 20 marzo 2014, n. 34, recante disposizioni urgenti per favorire il rilancio dell'occupazione e per la semplificazione degli adempimenti a carico delle imprese" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 45](#)  
**A.S. 1465:** "Conversione in legge del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, recante misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale"
- Mag 2014 [Nota di lettura n. 46](#)  
**A.S. 1470:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 20 marzo 2014, n. 36, recante disposizioni urgenti in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309, nonché di impiego di medicinali meno onerosi da parte del Servizio sanitario nazionale" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Documentazione di finanza pubblica n. 6](#)  
Le previsioni di primavera della Commissione europea: profili macroeconomici e di finanza pubblica
- " [Nota di lettura n. 47](#)  
**A.S. 1326:** "Disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo"
- " [Nota di lettura n. 48](#)  
**A.S. 1479:** "Conversione in legge del decreto-legge 12 maggio 2014, n. 73, recante misure urgenti di proroga di Commissari per il completamento di opere pubbliche"
- Giu 2014 [Nota di lettura n. 49](#)  
**A.S. 1428:** "Deleghe al Governo in materia di riforma degli ammortizzatori sociali, dei servizi per il lavoro e delle politiche attive, nonché in materia di riordino dei rapporti di lavoro e di sostegno alla maternità e alla conciliazione dei tempi di vita e di lavoro" (giugno 2014)
- " [Nota di lettura n. 50](#)  
**A.S. 1518:** "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 12 maggio 2014, n. 74, recante misure urgenti in favore delle popolazioni dell'Emilia-Romagna colpite dal terremoto e dai successivi eventi alluvionali verificatisi tra il 17 ed il 19 gennaio 2014, nonché per assicurare l'operatività del Fondo per le emergenze nazionali" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 51](#)  
**A.S. 1519:** "Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea – Legge di delegazione europea 2013 – secondo semestre" (Approvato dalla Camera dei deputati)