

# L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI: IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI

## 4. Bilancio



Il nuovo ordinamento contabile per gli enti locali, in vigore dall'1 gennaio 2015, costringe gli stessi al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi affinché i precedenti conti possano essere riclassificati nel nuovo quadro contabile, nel rispetto del nuovo principio di competenza finanziaria "potenziata". Attraverso questo percorso, il lavoro si prefigge di fornire la corretta lettura delle disposizioni di legge in materia e di come superare le criticità che gli enti possono incontrare durante questa attività.

/ **Andrea ZIRUOLO** \*

La nuova contabilità di cui al DLgs. 118/2011 e s.m.i., c.d. "armonizzazione contabile", a far data dal 1° gennaio 2015 è un fatto negli enti locali e nelle altre amministrazioni e aziende pubbliche. Infatti, anche se l'adozione della nuova modellistica contabile (DPCM 28.12.2011) è di tipo "conoscitivo" e tenuta in parallelo rispetto a quella del precedente ordinamento (DPR 194/1996) che comunque conserva il carattere "autorizzatorio" per tutto il 2015, è entrato in vigore il **nuovo principio di competenza finanziaria c.d. "potenziata"**. Ne è conseguito che con il nuovo anno, tutte le poste a residuo provenienti dal 2014 devono essere adeguate al nuovo principio contabile; questa operazione va sotto il nome di "riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi".

Per poter illustrare come procedere al richiamato riaccertamento, occorre prioritariamente introdurre il nuovo principio redazionale della "com-

petenza finanziaria potenziata" che per poter essere correttamente applicato e rappresentato ha necessità di essere gestito attraverso i nuovi schemi di bilancio di previsione e rendiconto dell'ente locale di cui al DPCM 28.12.2011. Pertanto, dopo aver descritto il principio di "competenza finanziaria potenziata", si introdurrà la lettura delle previsioni di entrata e di spesa nei nuovi schemi di bilancio, dopodiché, si tratterà il riaccertamento straordinario dei residui.

## IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA

### LA NUOVA DISCIPLINA DEGLI ACCERTAMENTI E DEGLI IMPEGNI

Il principio della competenza finanziaria poten-

\* Professore di I fascia in Economia Aziendale presso l'Università Gabriele d'Annunzio di Chieti-Pescara

ziata, di cui all'art. 36 del DLgs. 118/2011, **correla**, salvo esplicite deroghe di legge, **l'imputazione della competenza all'esercizio amministrativo in cui il credito (accertamento) e il debito (impegno) diventano esigibili**. Pertanto, rispetto al recente passato in cui l'impegno rilevava l'obbligazione giuridica, quest'ultima è oggi solo una delle fasi della procedura per la determinazione di un impegno ed è relegata alla verifica della copertura finanziaria della spesa prevista affinché possa essere autorizzata. La competenza finanziaria potenziata, invece, è riferibile all'esercizio in cui l'obbligazione sorta viene a scadere, dunque ad un momento successivo (Tavola n. 2). Si precisa che rispetto alla stessa obbligazione potrebbero essere stabilite anche varie scadenze e, dunque, se ricadenti in anni diversi, anche gli esercizi di imputazione della competenza finanziaria potrebbero essere più di uno. Oltre alle seguenti finalità perseguite dalla norma:

- garantire il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione Europea per il raggiungimento dell'efficienza nella gestione e nell'utilizzo delle risorse pubbliche;
  - trasparenza delle informazioni nel processo di allocazione delle risorse;
  - confrontabilità dei dati di bilancio;
- le ragioni del nuovo meccanismo giuridico-contabile, così come indicato sul sito AR.CON.E.T. della Ragioneria Generale dello Stato, consentono 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.

## L'EVOLUZIONE DELL'ACCERTAMENTO NEL DLGS. 118/2011

IL VECCHIO ACCERTAMENTO DI ENTRATA NELLA COMPETENZA FINANZIARIA NORMALE	IL VECCHIO ACCERTAMENTO DI ENTRATA NELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA
(DLgs. 267/2000, art. 179)	(Allegato 1, DPCM 28.12.2011)
<p>L'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- verificata la ragione del credito;</li> <li>- verificata la sussistenza di un idoneo titolo giuridico;</li> <li>- individuato il debitore;</li> <li>- quantificata la somma da incassare;</li> <li>- fissata la relativa scadenza.</li> </ul> <p>L'accertamento costituisce il MOMENTO DI DIRITTO del procedimento di gestione delle entrate, ossia il momento in cui sorge un'obbligazione giuridica a favore dell'ente locale e con essa il diritto ad incassare.</p>	<p>L'accertamento costituisce la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto cui è affidata la gestione:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) la ragione del credito;</li> <li>b) il titolo giuridico che supporta il credito;</li> <li>c) l'individuazione del soggetto debitore;</li> <li>d) l'ammontare del credito;</li> <li>e) la relativa scadenza.</li> </ol> <p>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.</p>

Esempio: lo Stato trasferisce ad un ente locale nel 2015 € 200.  
L'ente locale potrà incassare € 140 nel 2015 ed € 60 nel 2016.

2015	Accertamento 200	Accertamento 140
2016	Accertamento 0	Accertamento 60

Occorre precisare, però, che laddove quest'ultimo aspetto può valere per le spese correnti "ricorrenti" e per quelle "non ricorrenti" che esauriscono nell'esercizio la loro utilità economica, sicuramente non lo si può dire di quelle in conto capitale;

certamente l'avvicinamento è riscontrabile verso la competenza di cassa<sup>1</sup>. Gli altri punti, invece, identificano le criticità del precedente principio contabile di contabilità finanziaria che con il nuovo "potenziato" si intendono superare<sup>2</sup>.

### L'EVOLUZIONE DELL'IMPEGNO NEL DLGS. 118/2011

IL VECCHIO IMPEGNO DI SPESA NELLA COMPETENZA FINANZIARIA NORMALE	IL VECCHIO IMPEGNO DI SPESA NELLA COMPETENZA FINANZIARIA POTENZIATA	
<p>(DLgs. 267/2000, art. 183)</p> <p>L'impegno è la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, e in presenza di idoneo titolo di legge, contratto, provvedimento amministrativo, in forma di delibera, determinazione o sentenza, è determinata:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la somma da pagare;</li> <li>- determinato il soggetto creditore;</li> <li>- indicata la ragione e la relativa scadenza;</li> <li>- costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio; nell'ambito della disponibilità finanziaria [...].</li> </ul> <p>L'impegno costituisce il MOMENTO DI DIRITTO del procedimento di gestione delle spese, ossia il momento in cui sorge un'obbligazione giuridicamente perfezionata dell'ente locale nei confronti di un terzo soggetto, e con esso l'obbligo di pagare.</p>	<p>(Allegato 1, DPCM 28.12.2011)</p> <p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) la ragione del debito;</li> <li>b) la determinazione della somma da pagare;</li> <li>c) il soggetto creditore;</li> <li>d) la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio;</li> <li>e) la relativa scadenza.</li> </ul> <p>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.</p>	
<p>Esempio: un ente locale stipula un contratto di fornitura nel 2015 pari ad € 200 che prevede l'erogazione di due <i>tranches</i> di servizi negli esercizi 2015 e 2016 per i quali emetterà regolare fattura. Il pagamento avverrà in due <i>tranches</i>: € 140 nel 2015 e € 60 nel 2016.</p>		
2015	Impegno 200	Impegno 140
2016	Impegno 0	Impegno 60

Il principio applicato n. 4/1 allegato al DLgs. 118/2011, che individua i **postulati operativi di programmazione**, specifica che "non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali

*non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito*", così come "non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso eserci-

1 Proprio la vicinanza alla "competenza di cassa" avrebbe potuto suggerire l'adozione di un principio meno complesso da gestire, in particolare modo per gli enti di piccole dimensioni. Infatti, si sarebbe potuto modificare il piano dei conti in funzione della riclassificazione armonizzata dei conti pubblici conservando il precedente principio contabile della "competenza finanziaria" di cui al DLgs. 77/1995, dopodiché si sarebbe potuta prevedere l'introduzione della "competenza di cassa" così come il DLgs. 118/2011 ha già fatto, con in più però – ed è questo l'aspetto sostanziale – l'obbligo di determinare sui flussi di cassa tutti i vincoli di gestione contabile, su tutti il saldo obiettivo del patto di stabilità interno, e controllare che i flussi di cassa non siano determinati così come avvenne nella precedente gestione contabile di cui al DPR 421/1979.

2 A tal riguardo sia consentita un'altra nota critica al nuovo percorso contabile in quanto si continuano a potenziare gli strumenti (in questo caso "potenziando" la competenza finanziaria, nuovi schemi di bilancio e nuovo piano dei conti) per la lotta al malcostume contabile denunciato da più parti (dottrina e giurisprudenza contabile), quando ciò che va colmato è il *deficit* culturale ed etico/morale che continuerà ad essere carente in assenza di veri controlli e chiare responsabilità.

zio finanziario la relativa obbligazione giuridica", ribadendo quanto già anticipato, ossia che l'obbligo dell'autorizzazione finanziaria prescinde dall'esercizio di imputazione in particolare della spesa.

In caso di **spese pluriennali**, il principio della competenza finanziaria potenziata, coerentemente a quanto già anticipato, prevede che l'impegno delle spese pluriennali, in particolare di investimento, debba essere imputato agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive, derivanti da un contratto o da una convenzione, sulla base del relativo cronoprogramma. Invece, la relativa copertura finanziaria deve essere assicurata fin dal momento dell'autorizzazione della spesa e per l'intero importo.

Pertanto, l'impegno giuridico consente di verificare la copertura della spesa, già stanziata in bilancio, che si intende autorizzare, mentre la competenza finanziaria "potenziata" determina l'imputazione della spesa nell'esercizio in cui scade. Sorgerà un residuo passivo, invece, solo nel caso non dovesse essere pagata la spesa di competenza finanziaria potenziata dell'esercizio in cui è stata impegnata e imputata. La re-imputazione (o re-impegno) della spesa, avendo già trovato copertura in un precedente esercizio, non deve concorrere al pareggio finanziario di bilancio con le entrate di competenza del nuovo esercizio, ma si trascina le risorse che le hanno già dato copertura finanziaria attraverso un fondo, denominato "**fondo pluriennale vincolato**" (FPV), a cui la nuova modellistica di bilancio (Allegato n. 5/1 al DLgs. 118/2011 così come emendato dal DLgs. 126/2014) riserva la prima voce tra le entrate distinguendolo a seconda che dia copertura alle spese correnti o a quelle in conto capitale. Ne consegue che, fatte le dovute eccezioni di cui si tratterà nel paragrafo successivo, il FPV dovrà essere in pareggio finanziario con le spese re-impegnate, ossia,

dare copertura ai flussi finanziari di spesa determinati giuridicamente nei precedenti esercizi.

### IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Il FPV è un fondo<sup>3</sup> in cui confluiscono gli accantonamenti di entrate vincolate derivanti da:

- vincoli di legge;
- debiti per il finanziamento di investimenti;
- trasferimenti a destinazione vincolata;
- vincoli stabiliti dall'ente per entrate straordinarie (non aventi natura ricorrente) accertate e riscosse.

**È, altresì, formato da entrate non vincolate solo se ottenuto dal riaccertamento ordinario o straordinario dei residui.**

Il FPV, diversamente dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, è immediatamente utilizzabile a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano proprio perché dà copertura a spese già impegnate negli esercizi precedenti. Inoltre, esso riguarda prevalentemente le spese in conto capitale, ma può costituirsi anche per garantire la copertura di spese correnti come quelle impegnate per entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati (ad es.: borse di studio finanziate dalla regione), esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

Sulla base di quanto sopra riportato, la re-imputazione ad esercizi successivi di spese già impegnate trova la propria copertura nel FPV. Non è possibile, come principio generale, dare copertura agli impegni "potenziati" re-imputati con entrate future, a meno che queste ultime siano trasferimenti pubblici già deliberati al momento della determinazione dell'obbligazione giuridica ed espressamente richiamati in sede di determinazione dell'impegno.

Altra eccezione, ma solo per il solo 2015 (anno di entrata in vigore del DLgs. 118/2011 e s.m.i.), si presenta qualora il riaccertamento straordinario dei residui dia luogo ad un

3 Volendo definire le voci del bilancio dell'ente con la chiave di lettura dell'analisi di bilancio per flussi finanziari, il FPV è un fondo alla pari dell'avanzo di amministrazione. Tutte le altre voci determinano flussi finanziari. In particolare dal FPV derivano flussi finanziari in uscita evidenziati nelle previsioni di spesa con la descrizione: "di cui già impegnato".

"disavanzo di riaccertamento" a cui l'ente riesce a dare piena copertura prospettica attraverso il FPV, ma non in alcuni degli esercizi di re-imputazione degli impegni. In questo caso, in cui si parla più propriamente di "disavanzo tecnico", è possibile approvare il bilancio di previsione in disavanzo di competenza poiché verrà compensato negli esercizi successivi di re-imputazione di maggiori residui attivi che di re-impegni. Nel caso in cui, invece, il maggior disavanzo da riaccertamento è superiore al FPV e ai residui attivi re-imputati, il disavanzo "tecnico" che ne consegue non trova compensazione nelle future re-imputazioni di accertamenti. In tale circostanza, il principio applicato n. 4/1<sup>4</sup> consente di spalmare su un periodo di trenta anni<sup>5</sup> il disavanzo da riaccertamento coprendolo attraverso le entrate di competenza degli esercizi futuri e ottenendo così il pareggio finanziario del bilancio di previsione altrimenti in squilibrio<sup>6</sup>.

Il FPV figura come prima posta di parte entrata del bilancio di previsione distinto in due voci individuanti la destinazione della

copertura finanziaria delle previsioni di impegno re-imputate rispettivamente a "spese correnti" ed a "spese in conto capitale". Al riguardo si sottolinea che, nelle more del riaccertamento straordinario dei residui, gli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017 riguardanti il FPV sono pari a zero.

Per quanto concerne la **re-imputazione delle spese**, invece, ogni previsione deve riportare dettagliatamente non solo per programma (unità di voto del Consiglio), ma anche per unità di conto su cui va registrata la transazione elementare (che deve essere almeno il capitolo considerando che il livello di dettaglio del piano dei conti finanziario per legge non può essere inferiore al IV), la descrizione della sua composizione, specificando in che misura l'importo iscritto in bilancio è riferibile a spese re-imputate, dunque già impegnate nel passato, oppure è riferibile a spese che, sebbene impegnate giuridicamente nell'esercizio, debbano essere re-imputate ad un futuro esercizio e coperte attraverso il FPV che si costituirà

4 Art. 3 comma 13 del DLgs. 118/2011 e s.m.i.: "Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui passivi re-imputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi re-imputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi re-imputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi re-imputati 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".

5 Il co. 16 dell'art. 3 del DLgs. 118/2011, così come emendato dalla L. 23.12.2014 n. 190, prevede che: "Nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato a seguito dell'attuazione del comma 7 e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato in non più di 30 esercizi in quote costanti [...]".

6 Le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale maggiore disavanzo all'1.1.2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31.12.2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito del riaccertamento straordinario, sono definiti con decreto del MEF di concerto con il Ministero dell'interno, in considerazione dei risultati all'1.1.2015, e 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 31.12.2017, non presentano quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui. Sulla base dei consuntivi degli enti locali relativi all'anno 2014 e delle delibere di riaccertamento straordinario dei residui sono acquisite le informazioni riguardanti il maggiore disavanzo all'1.1.2015 e quelle relative agli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, incluso l'importo dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, con tempi e modalità definiti con decreto del MEF, di concerto con il Ministro dell'interno e sentita la Conferenza unificata di cui all'art. 8 del DLgs. 281/1997, e s.m.i. In base alle predette informazioni sono definiti i tempi di copertura del maggiore disavanzo, secondo modalità differenziate in considerazione dell'entità del fenomeno e della dimensione demografica e di bilancio dei singoli enti. Gli enti che non trasmettono le predette informazioni secondo le modalità e i tempi previsti dal decreto di cui al terzo periodo ripianano i disavanzi nei tempi più brevi previsti dal decreto del MEF di concerto con il Ministero dell'interno. Lo stesso decreto estende gli incentivi anche agli enti che hanno partecipato alla sperimentazione se, alla data del 31 dicembre 2015, non presentano quote di disavanzo risalenti all'esercizio 2012. Nelle more dell'adozione del richiamato decreto, la copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'art. 14 co. 2 e 3 del DPCM del 28.12.2011, può essere effettuata fino all'esercizio 2042 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui nel 2012, e fino al 2014 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui al 1.1.2014.

attraverso l'economia di spesa conseguente alla re-imputazione dell'impegno. Le stesse considerazioni appena fatte per le previsioni di spesa del bilancio (programmi), sono va-

lide per il piano esecutivo di gestione (PEG) di cui all'art. 169 del TUEL che, dunque, deve garantire la stessa procedura con riferimento al capitolo/articolo<sup>7</sup>.

### RICLASSIFICAZIONE DEL FPV NEL BILANCIO DI PREVISIONE ARMONIZZATO PARTE ENTRATA

TITOLO TIPOLOGIA	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO (3)	PREVISIONI	PREVISIONI	PREVISIONI
					ANNO....	DELL'ANNO N+1	DELL'ANNO N+2
	Fondo pluriennale vincolato per spese correnti (1)		Previsioni di competenza		100,00	50,00	70,00
	Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale (1)		Previsioni di competenza		0,00	0,00	0,00
	Utilizzo avanzo di Amministrazione		Previsioni di competenza		0,00		
	- di cui avanzo vincolato utilizzato anticipatamente (2)		Previsioni di competenza		0,00		
	Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento		Previsioni di cassa		0,00		

7 Anche se non obbligatoria nel 2015, si consiglia vivamente di effettuare la riclassificazione dei capitoli anche in considerazione del piano dei conti finanziario (quarto livello). Infatti, considerato che sia il rispetto della classificazione per missioni e programmi, sia l'adozione del piano dei conti finanziario comporta la necessità di "spacchettare" i capitoli, si ritiene opportuno effettuare tale operazione una volta sola. Inoltre, dal piano dei conti deriva anche la classificazione per categorie di entrata e per macroaggregati di spesa, necessari ai fini della predisposizione del rendiconto 2015, che dovrà essere predisposto in entrambe le versioni. La riclassificazione dei capitoli e degli articoli è effettuata nel rispetto dell'art. 7 del DLgs. 118/2011, che vieta l'adozione del criterio della prevalenza, salvi i casi in cui è espressamente consentito.

**RICLASSIFICAZIONE DELLE SPESE GIÀ IMPEGNATE E COPERTE  
(DI CUI GIÀ IMPEGNATO) CON IL FPV NEL BILANCIO DI PREVISIONE  
ARMONIZZATO PARTE SPESA**

MISSIONE, PROGRAMMA, TITOLO	DENOMINAZIONE	RESIDUI PRESUNTI AL TERMINE DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO		PREVISIONI DEFINITIVE DELL'ANNO PRECEDENTE QUELLO CUI SI RIFERISCE IL BILANCIO (2)					
					PREVISIONI ANNO....	PREVISIONI DELL'ANNO N+1	PREVISIONI DELL'ANNO N+2		
	Disavanzo di amministrazione (1)				0,00	0,00	0,00		
MISSIONE	01	Servizi istituzionali generali e di gestione							
0101	Programma	01	Organi istituzionali						
	Titolo 1		Spese correnti	0,00	Previsione di competenza	220,00	100,00	50,00	70,00
					di cui già impegnato*		(100,00)	(50,00)	(70,00)
					di cui fondo pluriennale vincolato	(220)	0,00	0,00	0,00
					Previsione di cassa	0,00	0,00		

Negli schemi precedenti, a titolo esemplificativo, è descritta la re-imputazione di spese impegnate (obbligazione giuridica) nell'Anno N-1 per euro 220,00 ed esigibili rispettivamente per euro 100,00 nell'Anno N, euro 50,00 nell'anno N+1 ed euro 70,00 nell'Anno N+2.

Con l'ordinamento contabile armonizzato a regime, la determinazione del FPV deve avvenire in occasione della registrazione della transazione elementare che, conseguentemente, renderà agevole re-imputarne ai futuri

esercizi la competenza di spese già re-impegnate che dovessero richiedere delle variazioni di bilancio. Nel primo anno di formazione del FPV, invece, essendo determinato in via residuale (FPV da riaccertamento) attraverso il confronto tra la sommatoria dei residui passivi ed attivi da re-imputare agli esercizi successivi al 2014, nella stragrande maggioranza dei casi non è possibile conoscere in che misura ogni spesa re-imputata è stata finanziata con specifiche entrate accertate negli esercizi precedenti.

$$FPV Riacc_i = \sum_{i=2015}^{2999} RP Reimp_i - \sum_{i=2015}^{2999} RA Reimp_i$$

Pertanto, al fine di garantire la flessibilità del bilancio, laddove non sia stato possibile garantire la correlazione tra il FPV e la rispettiva spesa re-imputata, è necessario correlare il FPV o la parte determinata indistintamente alle singole previsioni di spesa attraverso

un criterio che consenta di farlo. Di seguito è riportato a titolo esemplificativo il **criterio della media ponderata**; pertanto, il **FPV riaccertato è imputato sulle spese proporzionalmente all'incidenza delle stesse rispetto al valore complessivo re-imputato**.

### ATTRIBUZIONE FPV CON IL CRITERIO DELLA MEDIA PONDERATA

CAPITOLO DI SPESA	ESERCIZIO DI RE-IMPUTAZIONE	IMPORTO REIMPUTATO	COEFF. DI PONDERAZIONE	QUOTA FINANZIATA DAL FPV
01031011	2014	25.000,00	27,78%	13.888,89
01061032	2014	5.000,00	5,56%	2.777,78
01101033	2014	30.000,00	33,33%	16.666,67
01101014	2014	30.000,00	33,33%	16.666,67
01031011	2015	20.000,00	40,00%	10.000,00
01061032	2015	20.000,00	40,00%	10.000,00
10051035	2015	10.000,00	20,00%	5.000,00
01031011	2016	10.000,00	28,57%	5.714,29
01061032	2016	15.000,00	42,86%	8.571,43
10051036	2016	10.000,00	28,57%	5.714,29
01031011	2999	25.000,00	100,00%	5.000,00

Si ricorda che relativamente al 2015 occorre gestire il FPV sia ai fini del bilancio autorizzatorio che ai fini del bilancio conoscitivo. In particolare è **necessario inserire il FPV di entrata negli schemi di bilancio autorizzatorio** (annuale 2015 e pluriennale 2015-2017), in tutte le componenti del bilancio, compresi gli allegati, nei quali è prevista la voce relativa all'utilizzo del risultato di amministrazione attraverso cui il FPV è finanziato. **Non è invece previsto l'inserimento distinto del FPV nello stanziamento della spesa nel bilancio autorizzatorio del 2015**, anche se tutti gli stanziamenti di spesa comprendono la quota già impegnata negli esercizi precedenti (re-imputata). Si sottolinea l'importanza delle procedure informatiche dirette a gestire in modo sistematico il FPV.

### IL RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI

Il riaccertamento straordinario dei residui è l'attività prevista dall'art. 3 comma 7 del DLgs. 118/2011, diretta ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 al nuovo principio contabile della competenza finanziaria "potenziata". Lo stesso comma prevede che il riaccertamento straordinario debba essere effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, **contestualmente alla deliberazione di approvazione del rendiconto 2014**.

Infatti, prima di adeguare al nuovo principio i residui attivi e passivi al 31.12.2014, occorre deliberare il rendiconto 2014 con i precedenti schemi e nel rispetto del previgente

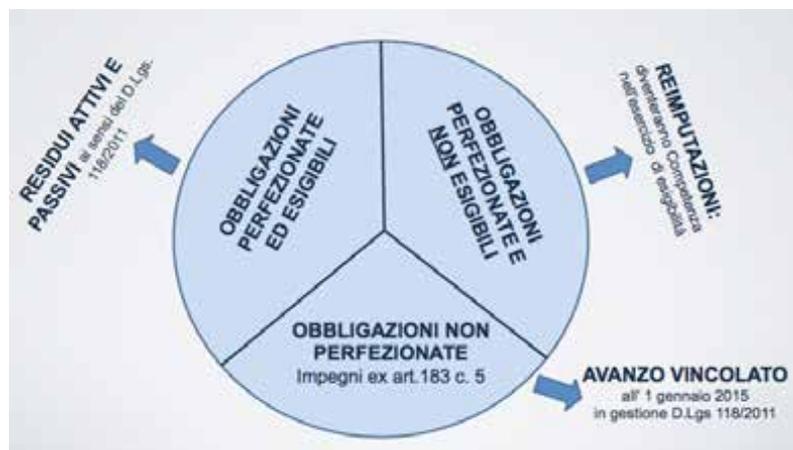
ordinamento contabile affinché sia possibile la comparazione con il bilancio di previsione 2014, altrimenti impossibile. Solo dopo aver deliberato il rendiconto relativo all'esercizio 2014, nella stessa giornata<sup>8</sup>, considerato che trattasi di atto gestionale, la Giunta deve deliberare gli esiti del riaccertamento straordinario. L'atto non è fine a se stesso in quanto consente la redazione del rendiconto 2014 nel rispetto dei nuovi principi contabili e, attraverso la re-imputazione degli accertamenti e degli impegni non di competenza finanziaria "potenziata" 2014, la determinazione del relativo FPV. Quest'ultimo, a sua volta, è il presupposto per la redazione del nuovo bilancio di previsione 2015-2017 che avrà finalità conoscitive per il solo 2015, mentre acquisirà carattere autorizzatorio nel biennio 2016-2017. La delibera di riaccertamento straordinario, previo parere dell'organo di revisione

dei conti, deve essere trasmessa tempestivamente all'organo consiliare.

Il principio applicato n. 4/2, allegato al DLgs. 118/2011, fornisce anche soluzioni operative suggerendo, in occasione del riaccertamento ordinario dei residui che precede la stesura del rendiconto 2014, di lavorare anche sul riaccertamento straordinario dei residui. In tal modo, sarà possibile determinare per ciascun residuo definito nel rispetto del precedente ordinamento:

- quelli non sorretti da alcuna obbligazione giuridica e destinati ad essere definitivamente cancellati;
- quelli corrispondenti ad obbligazioni perfezionate che se scadenti nel 2014 rimangono nella competenza dell'esercizio, mentre se scadenti in esercizi successivi verranno re-imputati nell'esercizio di scadenza dell'obbligazione.

### RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI



La delibera di riaccertamento straordinario, per ciascun residuo passivo definitivamente cancellato, deve indicare la natura della relativa fonte di copertura (finanziato da prestito, da entrata vincolata a specifica destinazione da legge o da principi, da trasferimento vincolato a specifica destinazione, da entrata vincolata a specifica destinazione dall'ente,

da entrate libere). Inoltre, la stessa delibera deve indicare, per ciascun residuo non scaduto cancellato, gli esercizi in cui l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati dal principio applicato della contabilità finanziaria.

Al fine di evitare comportamenti opportunistici, **non è possibile effettuare il riaccerta-**

<sup>8</sup> Il termine "contestualmente" di cui al richiamato art. 3 co. 7, è stato interpretato "nella stessa giornata" dal principio applicato di cui all'allegato n. 4/2 del DLgs. 118/2011.

**mento straordinario dei residui attraverso successive deliberazioni**<sup>9</sup>. Quest'ultima circostanza, la difficoltà e i tempi ristretti con cui gli uffici degli enti locali stanno conducendo il riaccertamento straordinario, oltre alla cultura amministrativa degli stessi riscontrabile in letteratura e giurisprudenza, con molta probabilità determineranno opportunisticamente un riaccertamento dei residui attivi molto più rigoroso dei residui passivi. In tal modo, infatti, si eviterà un accantonamento eccessivo per svalutazione crediti in conto competenze future e anche successivamente alla fase del riaccertamento straordinario si potranno ridurre i contenuti dei residui passivi e/o delle loro re-imputazioni determinando un effetto benefico sui disavanzi contabili ereditati. Inoltre, stante la non sempre piena collaborazione riscontrata da parte degli uffici non finanziari nel processo di armonizzazione contabile, anche per i re-impegni si potrà preferire non gestirli rigorosamente rispetto ai momenti di esigibilità prospettiche ma di adeguarli man mano che i lavori proseguono. Ne consegue che potrebbe essere data priorità, prudenzialmente, alla componente attiva nella determinazione del FPV (anche rispetto agli equilibri finanziario e di cassa da garantire in bilancio), sapendo di potere adeguare i riaccertamenti effettivi dei residui passivi pregressi in un momento successivo re-imputandoli attraverso variazioni di bilancio consentite con delibere di Giunta oppure riducendone l'importo.

Affinché quanto ipotizzato non si verifichi, si ribadisce l'importanza del pieno coinvolgimento di tutta l'organizzazione dell'ente, e non solo degli uffici finanziari, nell'attuazione della riforma contabile prevista dal DLgs. 118/2011 e s.m.i., attraverso l'istituto della "**prenotazione dell'impegno**", il cui ruolo è stato fortemente rivalutato dalla riforma. Ne consegue che la prenotazione della spesa è necessaria in tutti i casi in cui si avvia una procedura di spesa, nelle more della formalizzazione delle obbligazioni giuridicamente

perfezionate, e come possibile strumento per la gestione del FPV. A supporto di un processo consapevole della formazione della spesa da parte dell'ente nel suo complesso, occorre attribuire evidenza contabile alla liquidazione della spesa e rispettare il principio applicato della contabilità finanziaria n. 6.1, il quale, prevedendo che "*la fase della liquidazione presenta una propria autonomia rispetto alla successiva fase dell'ordinazione della spesa*", intende superare la prassi che vede, in ogni caso, la contestuale liquidazione ed ordinazione della spesa. Si ribadisce che la liquidazione deve essere registrata quando l'obbligazione diventa esigibile e non quando può o deve essere essere pagabile.

Non solo per quest'ultimo richiamo, ma la variazione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, la variazione degli stanziamenti e dei residui in corso di gestione sono una componente necessaria del provvedimento di riaccertamento straordinario dei residui.

Al di là delle eccezioni operative riscontrate nella prassi e sopra richiamate, **la procedura di riaccertamento straordinario dei residui**, così come anche indicato da AR.CON.E.T., è **articolata nelle seguenti attività**:

1. **eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi al 31.12.2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate**. In particolare, tale fase riguarda gli impegni assunti ai sensi dell'art. 183 comma 5 del TUEL vigente nel 2014 (i c.d. "impegni tecnici o impropri");
2. **eliminazione dei residui attivi e passivi a cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31.12.2014**, destinati ad essere re-imputati agli esercizi successivi, e individuazione delle relative scadenze;
3. **determinazione del FPV all'1.1.2015** da iscrivere nell'entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione 2015-2017, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui

---

<sup>9</sup> Al riguardo si rinvia a quanto già commentato nella nota 2.

- attivi re-imputati di cui al punto 2, se positivo;
4. **determinazione del risultato di amministrazione all'1.1.2015**, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del FPV alla stessa data;
  5. **individuazione delle quote accantonate**, destinate e vincolate del risultato di amministrazione all'1.1.2015, con particolare riferimento:
    - a. ai vincoli determinati dalla eliminazione dei c.d. "impegni tecnici o impropri", assunti negli esercizi precedenti in attuazione dell'art. 183 comma 5 del TUEL. Ne consegue che tutti gli "impegni tecnici" cancellati confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione a meno di determinazioni dell'ente rivolte a svincolare risorse che non avevano natura propria di entrata vincolata, destinate al finanziamento dell'investimento che aveva determinato l'impegno tecnico;
    - b. all'accantonamento al "fondo crediti di dubbia esigibilità", determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato n. 3.3 e dall'esempio n. 5 in appendice. Le quote "vincolate", "accantonate" e "destinate" sono definite anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo, dando luogo ad un disavanzo di amministrazione da recuperare negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, dunque in tre anni;
  6. **variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017**, se **approvato** (sia quello conoscitivo che quello autorizzatorio) al fine di consentire:
    - a. l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata dell'esercizio 2015;
    - b. l'adeguamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio 2015 e in entrata e spesa degli esercizi successivi;
    - c. l'eventuale utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione;
    - d. l'adeguamento degli stanziamenti di

entrata e di spesa (di competenza e di cassa) agli importi da re-imputare e all'ammontare riaccertato dei residui attivi e passivi. Il pareggio del bilancio è garantito dall'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata, nel caso in cui la re-imputazione delle spese risulti di importo superiore alla re-imputazione delle entrate;

- e. l'applicazione, tra le spese di ciascun esercizio, della quota dell'eventuale risultato di amministrazione negativo;

#### 7. **riaccertamento e re-impegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non esigibili al 31.12.2014.**

Non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario. Eccezione ricorrente nella contabilità degli enti locali, appositamente disciplinata al punto 5.2 del postulato operativo n. 4/2, è quella riferibile alla premialità e al trattamento accessorio del personale liquidato nell'anno successivo che, anche nelle more del riaccertamento straordinario, non possono essere pagati in conto residui, e devono essere impegnati con imputazione all'esercizio in corso.

È infine necessario verificare con attenzione gli effetti sugli equilibri dei singoli esercizi considerati dal bilancio determinati dalla distribuzione temporale dei residui attivi e passivi re-imputati.

#### UTILIZZO DEL FPV

Nel caso in cui i residui attivi re-imputati ad un esercizio siano di importo superiore alla differenza tra il FPV stanziato in entrata e i residui passivi re-imputati nel medesimo esercizio, tale differenza è vincolata alla copertura dell'eventuale eccedenza degli impegni re-imputati agli esercizi successivi rispetto alla somma del FPV 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 riguardanti il FPV.

La stessa fattispecie può verificarsi nel caso in cui il complesso dei residui attivi riaccerta-

ti risulti superiore al totale dei residui passivi riaccertati e, anche se nell'entrata dell'esercizio 2015 non è costituito il FPV, la distribuzione temporale delle re-imputazioni rende necessario destinare una parte dei residui attivi imputati ad un esercizio alla copertura dell'eccedenza degli impegni imputati agli esercizi successivi. L'eventuale eccedenza dei residui attivi re-

imputata, non necessaria alla copertura dei residui passivi re-imputati (compresi quelli imputati agli esercizi successivi) e alla copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento (compreso quello necessario alla eventuale ricostituzione di vincoli ed accantonamenti), può essere destinata al finanziamento di nuove spese.

RIF. BILANCIO	DESCRIZIONE	2015	2016	2017
E	Fondo Pluriennale Vincolato	0,00	900.000,00	400.000,00
E 4.02.0100	Trasferimento Regionale	400.000,00	0,00	0,00
	Previsione di Cassa	200.000,00		
E 4.05.0100	Permessi di Costruire	600.000,00	0,00	0,00
	Previsione di Cassa	550.000,00		
	<b>Totale Entrate</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>900.000,00</b>	<b>400.000,00</b>
S. 10.05.2.02	Miglioramento Viabilità	1.000.000,00	900.000,00	400.000,00
	di cui FPV	900.000,00	400.000,00	0,00
	Previsione di Cassa	80.000,00		

A tal fine, la variazione di bilancio diretta a individuare la destinazione di tali risorse, che può essere costituita anche da ulteriori accantonamenti ai fondi spese, è approvata dal Consiglio.

Nel caso di "**disavanzo tecnico**" (rappresentato nelle righe denominate "Quota spese re-impegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate" dell'allegato n. 5/1 al decreto 118, come emendato dal DLgs. 126/2014), occorre che:

1. sia finanziato con le risorse dell'esercizio. A tal fine, la variazione di bilancio diretta a individuare la copertura del "disavanzo tecnico" è approvata dal Consiglio;
2. consenta l'approvazione del bilancio in disavanzo di competenza, in deroga al principio contabile generale del pareggio, come previsto dall'articolo 3 comma 13 al DLgs.118/2011, per un importo non superiore al "disavanzo tecnico".

Sulla base dei risultati della ricognizione, gli enti compilano gli **allegati n. 5/1 e 5/2** al

**DLgs. 118/2011**, riguardanti la **determinazione del FPV** e del **risultato di amministrazione al 1.1.2015**, che costituiscono **allegati obbligatori della delibera di riaccertamento straordinario**. I prospetti di cui ai due allegati su richiamati costituiscono un valido ausilio per la determinazione del risultato di amministrazione e del FPV derivante dal riaccertamento straordinario.

I residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 che sono incassati e pagati nel corso del 2015 prima del riaccertamento straordinario (in conto residui), non devono essere oggetto di riaccertamento straordinario e sono conservati tra i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014. Pertanto, il sistema informativo contabile deve essere in condizione di eliminare dalla ricognizione dei residui, tutti i residui incassati e pagati nel 2015, nelle more del riaccertamento straordinario.

Il riaccertamento straordinario dei residui è effettuato anche in caso di esercizio provvisorio o di gestione provvisoria del bilancio,

registrando le re-imputazioni nelle scritture contabili. Il bilancio di previsione approvato successivamente al riaccertamento dei residui è predisposto tenendo conto di tali registrazioni. A tal fine, si rappresenta che l'adeguamento del bilancio di previsione agli esiti del riaccertamento riguarda gli stanziamenti di competenza e di cassa e i residui iniziali. Al riguardo si rappresenta che i residui iniziali devono corrispondere all'importo dei residui risultante dal rendiconto 2014 (riclassificati secondo la classificazione armonizzata) e che gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui devono essere registrati come variazione dei residui iniziali, attività gestionale dell'esercizio 2015, con riferimento alla data dell'1.1.2015.

Pertanto, a seguito dell'approvazione del rendiconto 2014, i residui iniziali presunti 2015, sono sostituiti dai residui iniziali definitivi, mentre gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui costituiscono una prima variazione apportata nel corso della gestione, alla data del 1° gennaio 2015, cui seguirà quella effettuata in sede di riaccertamento ordinario, ai fini del rendiconto 2014.

Nel rendiconto "armonizzato" del 2015, nel conto del bilancio:

- il totale della voce RS, concernente i residui attivi (o passivi) all'1.1.2015 dovrà corrispondere al totale dei residui attivi (o passivi) al 31.12.2014 del rendiconto 2014;
- nelle voci R del rendiconto, concernenti "Riaccertamento dei residui" sono indicate sia le variazioni apportate in occasione del riaccertamento straordinario all'1.1.2015, che quelle apportate in occasione del riaccertamento ordinario 2015, riferito alla data del 31.12.2015.

### **I RIFLESSI DEL RIACCERTAMENTO SULLA POSIZIONE DI TESORERIA (CENNI)**

In attuazione del principio applicato della contabilità finanziaria n. 10.6, al fine di dare corretta attuazione all'art. 195 del TUEL, "all'avvio dell'esercizio 2015, contestualmente alla trasmissione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, contestualmente alla trasmissione del bilancio provviso-

rio da gestire e dell'elenco dei residui, gli enti locali comunicano formalmente al proprio tesoriere l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014" che provvede a "vincolare". La determinazione dell'importo dei propri incassi vincolati al 1° gennaio 2015 non sempre è possibile poiché, non soltanto i piccoli enti, nel corso del tempo i servizi finanziari hanno perso traccia della relativa gestione, non sempre supportata da adeguati applicativi gestionali.

Il citato principio 10.6 indica le modalità di determinazione degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014, anche per via residuale. Pertanto, se le disponibilità liquide dell'ente alla data del 31 dicembre sono inferiori all'importo comunicato al tesoriere, vuol dire che la differenza è stata utilizzata per il pagamento di spese correnti ai sensi dell'art. 195 comma 1 del TUEL e, nel rispetto di tale norma, è necessario che tale utilizzo delle giacenze vincolate sia oggetto di registrazione contabile secondo le modalità previste nel principio applicato della contabilità finanziaria n. 10.

A tal fine, preso atto dell'utilizzo degli incassi vincolati, il tesoriere procede alla creazione dei sospesi di entrata e di spesa riguardanti l'utilizzo degli incassi vincolati e li trasmette a SIOPE utilizzando gli appositi codici provvisori, previsti a tal fine tra le partite di giro ("Pagamenti da regolarizzare per utilizzo di incassi vincolati, ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e "Incassi da regolarizzare per destinazione incassi vincolati a spese correnti, ai sensi dell'art. 195 del TUEL"), dandone tempestiva comunicazione all'ente.

A seguito della comunicazione dei sospesi in attesa di regolarizzazione, l'ente deve effettuare la seguente registrazione contabile:

A. impegna ed emette un ordine di pagamento, a regolarizzazione delle carte contabili, per l'importo degli incassi vincolati che sono stati destinati alla copertura di spese correnti, sul capitolo di spesa "Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di pagamento è versato in entrata al bilancio dell'ente e presenta l'indicazione di cui all'art. 185, comma

- 2, lettera i), del TUEL, che trattasi di pagamento di risorse vincolate. L'entrata è registrata attraverso l'operazione di cui al successivo punto B;
- B. accerta ed emette una reverse di incasso, a regolarizzazione delle carte contabili, di importo pari alla spesa di cui alla lettera A, sul conto "Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL". L'ordine di incasso non presenta l'indicazione di cui all'art. 180 comma 3 lett. d) del TUEL, in quanto trattasi di incasso di entrate libere.

### IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ (CENNI)

Svolto il riaccertamento straordinario dei residui attivi, è stato possibile acquisire le informazioni necessarie per la quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel bilancio di previsione annuale e pluriennale (in ciascuna annualità) e la quota vincolata a tal fine del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015.

Al bilancio di previsione sono allegati tre prospetti concernenti la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione al fine di dimostrarne l'attendibilità.

Tali allegati, anche per garantire la confrontabilità dei bilanci, rappresentano la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità a livello di unità elementare del bilancio parte entrata (tipologia), indipendentemente dal livello di analisi (capitolo o articolo) che l'ente autonomamente sceglie per valutare le proprie entrate.

È importante ribadire che il prospetto non svolge la funzione di dimostrare la metodologia seguita per calcolare il fondo che, invece, è affidata alla Nota integrativa.

---

## CONCLUSIONI

Quanto descritto evidenzia il giro di boa a cui è ora sottoposta la credibilità della qua-

lità della contabilità degli enti locali e della sua tenuta. Le re-imputazioni affidate al riaccertamento straordinario, così come la determinazione dei fondi vincolati impiegati ai sensi dell'art. 195 del TUEL, serviranno a fare chiarezza sugli squilibri finanziari e di cassa finora nascosti dalla malleabilità interpretativa del precedente ordinamento contabile e dall'assenza di controlli sostanziali che hanno sempre più lasciato il campo a quelli formali. Le attività descritte e necessarie per l'avvio della riforma commentata, dunque, devono essere finalizzate ad assumere tutte le possibili iniziative affinché i responsabili dei servizi – che provvedono all'accertamento delle entrate e all'impegno delle spese rispettivamente agli artt. 179 (accertamento) e 183 (impegno) del TUEL corretto e integrato dal DLgs. 118/2011 – consentano di aggiornare le procedure informatiche ai nuovi principi contabili in modo da rendere possibile in particolare:

- la predisposizione e la gestione "parallela" degli schemi di bilancio;
- l'imputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi successivi a quello in corso (non limitandosi agli esercizi compresi nel bilancio pluriennale);
- la gestione del FPV sia ai fini del bilancio autorizzatorio che ai fini del bilancio conoscitivo.

Ne consegue che **la classificazione del nuovo piano dei conti deve essere affiancata alla vecchia** in modo da permettere, a partire dal PEG 2015-2017, l'elaborazione del bilancio di previsione secondo i due schemi, evitando che si realizzi un passaggio traumatico al nuovo ordinamento contabile da parte dell'ente nel suo complesso, non essendo prerogativa del solo servizio finanziario.

Chi scrive ritiene che il nuovo principio di competenza finanziaria "potenziato" sia difficile da gestire per gli enti di medie e piccole dimensioni<sup>10</sup>. Questi, infatti, in questo particolare momento storico sono soffocati da altri nuovi adempimenti, quali quelli relativi all'anticorruzione ed alla trasparenza,

---

10 Si veda la nota 2.

oltre alle difficoltà finanziarie legate alla congiuntura economica, ai patti interni di stabilità ed ai mille vincoli delle *spending review* che di fatto impediscono le consulenze ed altre forme di supporto anche quando necessarie. Occorre che si ridisegnino le funzioni della PA locale in modo consapevole e non più estemporaneo, così come visto anche di recente, che gli amministratori locali siano più preparati sotto il profilo amministrativo/gestionale e solo allora si saprà come utilizzare le informazioni contabili messe a disposizione dalla riforma del DLgs. 118/2011. In caso contrario, gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui, la gestione del FPV e le altre innovazioni previste avranno solo un effetto

ragionieristico nella vita degli enti locali che diverrà di quadrature contabili e non di informazioni finalizzate ad una corretta direzione aziendale. Si corre il rischio che anche il decreto 118 verrà ricordato come l'ennesimo tentativo mal riuscito dello Stato di far evolvere le amministrazioni territoriali italiane verso modelli nord europei e di oltreoceano, dimenticando che *Transparency International (corruptions perception index 2014)* pone l'Italia ancora agli ultimi posti europei (penultimo) e mondiali (69° su 174) per corruzione e che complicare la vita amministrativa delle PA consente di determinare maggiori spazi per attività irregolari e, conseguentemente, per quelle illecite a chi specula sulla complessità delle regole.