

# Controlli sul rendiconto

# Fonti principali

- Decreto legislativo 267/2000 (tuel)
- Decreto legislativo 165/2001 (lavoro nelle p.a.)
- Decreto legislativo 118/2011 (contabilità armonizzata + schemi + principi contabili)
- Decreto legislativo 175/2016 (tusp)
- Decreto legislativo 201/2022 (servizi pubblici a rilevanza economica)
- Decreto legislativo 36/2023 (codice dei contratti)
- Pnrr riforma 1.15 (sistema contabile «accrual»)

## OBIETTIVO DELLA CONTABILITA' PUBBLICA: CONTROLLO DELLA SPESA

| FASI   | CONTABILITA' FINANZIARIA              | CONTABILITA' ECO-PAT. |
|--|---------------------------------------|-----------------------|
| Avvio della fase di acquisizione beni/servizi  | Prenotazione impegno: blocco risorse. | Nulla                 |
| Sottoscrizione contratto                       | Impegno definitivo                    | Nulla                 |
| Acquisizione bene/servizio e ricezione fattura | Liquidazione della spesa              | Costo/debito          |
|  |                                       |                       |

## Principi generali o postulati

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

## Principi contabili applicati dal 2025

Principio contabile applicato della programmazione (Allegato n.4/1 D.Lgs 118/2011) )

Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato n.4/2 D.Lgs 118/2011)

Principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale (Allegato n.4/3 D.Lgs 118/2011)

Principio contabile applicato del bilancio consolidato (Allegato n.4/4 D.Lgs 118/2011)

Gli enti locali dimostrano i risultati attraverso l'approvazione del rendiconto della gestione entro il 30 aprile dell'anno successivo.

La relazione dell'Organo di revisione sullo schema di rendiconto **contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte** tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione per quanto di propria competenza. La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato (articolo 11, commi 8 e 9 D.lgs. n. 118/2011).

L'Organo di revisione dà atto nella relazione al rendiconto delle verifiche sulle attestazioni relative ai tempi di pagamento e, per le variazioni di bilancio non soggette a parere, dà atto dell'esistenza dei presupposti di legge.

Per la stesura della relazione l'Organo di revisione riceve lo schema di rendiconto approvato dall'organo esecutivo. La relazione deve essere predisposta entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni decorrente dalla trasmissione della proposta approvata dall'organo esecutivo.

# Focus tempi di pagamento

D.Lgs. n. 231/2002 art. 4

gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento, che non può superare i 30 giorni oppure 60 giorni nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione (ivi compresi gli enti locali) e previa espressa pattuizione tra le parti, quando ciò sia oggettivamente giustificato dalla natura particolare del contratto o da talune sue caratteristiche.

il MEF ha annunciato che il saggio degli interessi da applicare a favore del creditore nei casi di ritardo nei pagamenti nelle transazioni commerciali, per il 1° semestre 2023, è pari al 2,50%, mentre per il 2° semestre 2023 tale tasso è stato portato al 4 %, come da [comunicato del MEF nella G.U. n. 165 del 17 luglio](#).

A tale misura occorre aggiungere la maggiorazione di otto punti percentuali prevista dalla lettera e) del comma 1 dell'art. 2 del [D.Lgs. n. 231/2002](#)

**ATTENZIONE!** Gli interessi moratori sono DANNO ERARIALE! Non possono essere riconosciuti come debiti fuori bilancio

# Focus tempi di pagamento

I ritardi nei pagamenti devono trovare evidenza, come previsto dal comma 1 dell'art. 41 del [D.L. n. 66/2014](#), nella relazione sulla gestione del rendiconto della gestione, alla quale deve essere allegato un prospetto, sottoscritto dal rappresentante legale e dal responsabile finanziario, attestante l'importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal [D.Lgs. n. 231/2002](#), nonché l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all'art. 33 del [D.Lgs. n. 33/2013](#).

Se non rispetto i tempi di pagamento **OPPURE** non riduco lo stock di debiti commerciali scatta l'obbligo di **ACCANTONAMENTO** di un fondo (fondo garanzia debiti commerciali) che può bloccare risorse fino al 10% della spesa per beni e servizi a bilancio.

La mancata approvazione del rendiconto entro il termine di legge comporta:

- l'attivazione della procedura prevista per la mancata approvazione del bilancio di previsione (comma 2 articolo 141 del D.lgs. n. 267/2000): si può arrivare allo scioglimento del consiglio comunale;
- il divieto di assumere personale fino all'assolvimento dell'obbligo;
- il temporaneo assoggettamento ai controlli centrali per gli enti locali strutturalmente deficitari (copertura del costo di alcuni servizi) fino all'adempimento.

L'Organo di revisione, ai fini della relazione al rendiconto effettua controlli:

- di completezza della documentazione;
- di corrispondenza e di rispetto delle regole e dei principi contabili (allegati al d.lgs 118/2011 e oggetto di **continui** aggiornamenti);

per attestare la corrispondenza ai risultati.

L'Organo di revisione verifica che lo schema di rendiconto sia composto dai tre documenti previsti dall'ordinamento: conto del bilancio, conto economico e stato patrimoniale. I documenti devono essere conformi rispetto allo schema dell'allegato 10 al D.lgs. n. 118/2011

- Contabilità armonizzata
- Rilevazione «concomitante» con piano dei conti «integrato»
- Deroghe sulla contabilità economica per i comuni < 5000
- Prospettive di riforma del sistema contabile EELL

*La Riforma 1.15 del PNRR prevede l'adozione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale accrual per tutte le amministrazioni pubbliche entro il 2026*

Con il principio della contabilità economico-patrimoniale “accrual” le transazioni e gli altri eventi economici sono rilevanti in bilancio quando si verificano, indipendentemente dal momento in cui si manifestano le relative transazioni finanziarie. Così facendo gli atti e i fatti di gestione sono rilevati contabilmente nei bilanci dei periodi ai quali questi si riferiscono.

La *Commissione "Standard Setter Board" (SSB)* è la struttura principale che, operando come una struttura tecnica indipendente del Ministero dell'Economia, ha il compito di definire il nuovo sistema unico di contabilità economico-patrimoniale per le Pubbliche Amministrazioni, basato sul principio accrual e ispirato agli standard internazionali (IPSAS) ed europei (EPSAS).

Il bilancio d'esercizio deve fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa di un'amministrazione pubblica al termine di un periodo amministrativo. Il bilancio d'esercizio comprende:

- a) lo stato patrimoniale;
- b) il conto economico;
- c) il rendiconto finanziario dei flussi di cassa;
- d) il prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
- e) il raffronto tra importi preventivi e consuntivi (per le amministrazioni che redigono il bilancio di previsione o il budget su base economico-patrimoniale);
- f) la nota integrativa.

| n. Itas | denominazione Itas  |
|---------|---|
| 2       | Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio |
| 10      | Rimanenze   |
| 4       | Immobilizzazioni immateriali  |
| 1       | Composizione e schemi del bilancio di esercizio   |
| 5       | Immobilizzazioni materiali  |
| 15      | Benefici per i dipendenti   |
| 13      | Fondi, passività potenziali e attività potenziali   |
| 17      | Ratei e risconti  |
| 16      | Prestazioni sociali in denaro   |
| 6       | Accordi per servizi in concessione: concedente  |
| 3       | Operazioni, attività e passività in valuta estera   |
| 7       | Locazioni   |
| 8       | Riduzione di valore delle attività  |
| 11      | Strumenti finanziari  |
| 9       | Ricavi, proventi e lavori in corso su ordinazione   |
| 12      | Bilancio consolidato  |
| 14      | Partecipazioni in collegate e accordi a controllo congiunto   |
| 18      | Costi e oneri   |

I ricavi derivanti da un'operazione di prestazione di servizi sono iscritti nel conto economico con riferimento allo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura del bilancio di esercizio, quando il risultato economico dell'operazione può essere stimato attendibilmente. A tal fine, occorre siano rispettate tutte le seguenti condizioni:

- a) il diritto al corrispettivo è maturato con ragionevole certezza sulla base dell'accordo tra le parti;
- b) la valutazione del ricavo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio;
- c) in particolare, lo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura dell'esercizio è stimabile in modo attendibile;
- d) i costi sostenuti per la prestazione e i costi da sostenere per completarla sono calcolabili in modo attendibile.

I costi derivanti da un'operazione di acquisizione di servizi sono iscritti nel conto economico con riferimento allo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura del bilancio di esercizio, al ricorrere di tutte le seguenti condizioni:

- a) l'obbligo alla corresponsione del corrispettivo è maturato con ragionevole certezza sulla base dell'accordo tra le parti;
- b) parti distinte della stessa operazione di scambio, qualora queste presentino caratteristiche che comportino un diverso trattamento contabile per rappresentare la sostanza dell'operazione(?);
- c) la valutazione del costo rispetta i postulati e i vincoli dell'informazione del bilancio di esercizio e, in particolare, lo stato di completamento della prestazione alla data di chiusura dell'esercizio è stimabile in modo attendibile.

## Controlli «anche su base campionaria»

la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di legge, ai principi contabili e alle norme regolamentari e in particolare il rispetto dei principi contabili della competenza finanziaria potenziata e della competenza economico-patrimoniale allegati al D.lgs. 118/2011 (regole per accertamenti/impegni);

la corrispondenza dei risultati esposti nel conto del bilancio per ogni tipologia di entrata e programma di spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili (previsioni, riscossioni/pagamenti, accertamenti/impegni, residui);

## Competenza finanziaria «POTENZIATA»

Per le entrate: accertamento + ESIGIBILITA' NELL'ESERCIZIO (es rateazioni) – esercizio in cui «scade» il credito, da non intendere come termine di dilazione dell'incasso ma come scadenza dell'obbligazione (da quando posso chiedere il pagamento di quella somma??)

Per le spese: impegno + imputazione all'esercizio in cui il creditore puo' «esigere» le somme

Attenzione!!!!

**IN OGNI CASO DEVE ESSERE GARANTITA LA PIENA COPERTURA FINANZIARIA DEGLI IMPEGNI GIURIDICAMENTE ASSUNTI, A PRESCINDERE DALL'ESERCIZIO FINANZIARIO A CUI GLI STESSI SONO IMPUTATI**

la conformità alle disposizioni di legge;

l'equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e impegni di spesa per i capitoli relativi ai servizi per conto terzi e partite di giro;

la corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio;

**l'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi risultanti dal riaccertamento ordinario effettuato ai sensi dell'articolo 228, comma 3 del Tuel;**

la corretta rappresentazione dei riepiloghi e dei risultati di cassa e competenza

## Riaccertamento dei residui (NMMMB)

Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria gli enti provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento.

Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate **esigibili** nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. **Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili.** La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate.

Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

la correttezza nella gestione degli agenti contabili (attenzione agli agenti contabili «di fatto»);  
la regolare tenuta degli inventari;  
la corretta e completa redazione della relazione sulla gestione;  
il rispetto degli obblighi in materia di dichiarazione annuale, Iva e Irap e alla dichiarazione dei sostituti di imposta (il Comune non è soggetto passivo ires ex art. 74 tuir)

Verifiche e attestazioni:

il risultato della gestione di cassa, distinguendo anche la **cassa vincolata**, conciliato con il conto del tesoriere e con il conto presso la tesoreria provinciale;

il risultato della gestione finanziaria di competenza (accertamenti di competenza meno impegni di competenza considerando movimentazioni FPV e avanzo utilizzato). Se il risultato è negativo occorre motivarne le cause; gli equilibri del bilancio di competenza a rendiconto distinti in parte corrente, parte capitale ed equilibrio finale;

il risultato d'amministrazione e la sua corretta suddivisione, come richiesto dall'art.187 del Tuel;

Nb: nuove definizioni di «equilibri» da verificare (focus specifico)

Nb: avanzo «accantonato» e «vincolato» (focus specifico)

## Focus equilibri interni del bilancio comunale

FPV parte corrente + avanzo per parte corrente

Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria,  
contributiva e perequativa

Titolo 2 - Trasferimenti correnti

Titolo 3 - Entrate extratributarie

Titolo 1 - Spese correnti (compreso FPV)

Titolo 4 - Rimborso di prestiti

FPV parte capitale + avanzo per parte capitale

Avanzo di parte corrente (eventuale)

Titolo 4 - Entrate in conto capitale

Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie

Titolo 6 - Accensione di prestiti

Titolo 2 - Spese in conto capitale

Titolo 3 - Spese per incremento di attività  
finanziarie

Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere

Titolo 5 - Chiusura Anticipazioni da istituto  
tesoriere/cassiere

Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro

Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro

l'esigibilità dei residui attivi ai fini dell'accantonamento del **fondo**  
**crediti di dubbia esigibilità** nel risultato di amministrazione;  
il rispetto dei limiti di indebitamento ed il divieto di indebitarsi per  
spese diverse da quelle di investimento;  
il rispetto del contenimento e riduzione delle spese di personale;  
l'andamento degli organismi partecipati e dell'eventuale necessità di  
riparare disavanzi o perdite d'esercizio o di ricapitalizzazione

- \* verifica sulla corretta applicazione da parte degli organismi partecipati delle limitazioni alla composizione degli organi ed ai compensi;
- \* nella predisposizione del conto economico, che sia stato rispettato il principio di competenza economica ed in particolare i criteri di valutazione (principio contabile applicato 4.3);  
nel conto del patrimonio, la rilevazione dei beni e rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'ente locale e suscettibili di valutazione;
- \* il superamento dei parametri strutturalmente deficitari;
- \* la presenza di eventuali debiti fuori bilancio non riconosciuti alla data del 31 dicembre dell'esercizio rendicontato;
- \* il rispetto dei vincoli di destinazione (ad esempio sanzioni del codice della strada, imposta di soggiorno, etc.).

L'Organo di revisione deve fornire all'organo politico dell'ente locale il **supporto** fondamentale alla sua funzione di indirizzo e controllo per le scelte di politica economica e finanziaria.  
Esempio: modalità di gestione dei servizi pubblici gara?  
gestione associata dei servizi? Concessione? In house?

Controllo degli obblighi che gravano sull'ente locale dopo l'approvazione del rendiconto (pubblicazioni, BDAP...)

# **LA COMPETENZA FINANZIARIA**

# Principi contabili

## PRINCIPIO N. 16 - COMPETENZA FINANZIARIA

Costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

Gli stanziamenti 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.**

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. (c.d. competenza finanziaria POTENZIATA)

# Principi del bilancio

- In ogni caso deve essere garantita la **piena copertura finanziaria degli impegni** di spesa giuridicamente assunti, a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati.
- Ante d.lgs 118/2011: impegno e accertamento. Ora anche IMPUTAZIONE ai diversi esercizi finanziari
- E' fatto divieto tassativo di accertare, in un esercizio, **entrate future** (esigibili quindi in esercizi successivi), 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.

- Contabilità finanziaria: sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e rendiconto
- Rilevazione anche delle obbligazioni che non determinano flussi di cassa (con reversali e mandati versati in quietanza)
- Permute, oneri a scomputo, subentro nel debito in caso di rilascio garanzie...

- Accertamento: ragione, titolo giuridico, soggetto debitore, ammontare, scadenza
- L'accertamento è «effettuato» nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva «con imputazione» contabile all'esercizio in cui scade il credito

# Imputazione contabile

Esempi di imputazione degli accertamenti di entrata: (fatta la regola... ecco le eccezioni, e sono tante!)

- Tributi in autoliquidazione: sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e comunque entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto.

# Imputazione contabile

- Rateizzazione di entrate proprie: l'accertamento è effettuato ed imputato all'esercizio in cui l'obbligazione nasce a condizione che la scadenza dell'ultima rata non sia fissata oltre i **12 mesi successivi**. Oltre tale termine è effettuato nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge con imputazione agli esercizi in cui scadono le rate. Gli interessi attivi relativi alla rateizzazione devono essere imputati distintamente rispetto alle entrate cui si riferiscono. **DIFFERENZA CON ECO/PAT!!**
- Trasferimenti: all'esercizio in cui viene adottato il provvedimento di assegnazione da parte dell'ente erogante, salvo il caso in cui siano **subordinati alla realizzazione di spese da rendicontare**. In tale caso devono essere imputati agli esercizi di esigibilità dell'obbligazione.
- Sanzioni codice della strada: all'esercizio in cui risulta effettuata la **notifica del relativo verbale**, salvo modificare nel tempo l'accertamento in base a riduzioni o incrementi del relativo importo.

- decreto ministeriale 1° settembre 2021
- rateizzazione delle entrate proprie accertate in esercizi precedenti a quello di concessione della dilazione.
- Il decreto ministeriale integra il paragrafo 3.5 del principio contabile applicato 4/2, prevedendo che la rateizzazione di un'entrata esigibile negli esercizi precedenti determina la cancellazione del residuo attivo dal bilancio e l'accertamento dello stesso credito nell'esercizio in cui viene concessa la rateizzazione, con imputazione agli esercizi previsti dal piano di rateizzazione.
- riguarda solo le entrate del titolo 1° e 3°
- La nuova procedura contabile determina uno squilibrio della gestione in c/residui, in conseguenza della cancellazione di un residuo attivo, e determina un peggioramento del risultato di amministrazione che potrebbe causare una situazione di disavanzo

- es: cancello un residuo attivo di 100.000 euro perchè concedo una rateazione su un avviso di accertamento IMU (e lo faccio senza garanzie, quindi NON posso imputare l'intera entrata all'esercizio in corso.
- Con la cancellazione del residuo attivo si dovrà ridurre conseguentemente l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (in proporzione a quanto accantonato in % sull'IMU)
- Per quanto concerne invece la contabilità economico-patrimoniale, la cancellazione del residuo attivo non determina un'insussistenza dell'attivo, quindi si crea un disallineamento tra residui attivi del conto del bilancio e crediti dello stato patrimoniale

# Imputazione contabile

- Proventi dei servizi comunali: all'esercizio in cui **il servizio è reso** all'utenza;
- Oneri di urbanizzazione: all'esercizio in cui risulta rilasciato il relativo **permesso di costruire**.
- Entrate concernenti i permessi di costruire destinati al finanziamento delle opere a scomputo: nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso e imputate all'esercizio in cui la convenzione e gli accordi prevedono la consegna e il collaudo delle opere (così come la relativa spesa). Criterio non praticabile!
- Proventi cessione di beni immobili: l'obbligazione giuridica attiva nasce al momento del **rogito** (e non all'aggiudicazione definitiva della gara). Problema della contabilizzazione dell'IVA (eventuale) a debito. Problema degli eventuali incassi anticipati rispetto al rogito
- Entrata derivante dall'assunzione di prestiti: all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è **esigibile** (ovvero quando il soggetto finanziatore rende disponibile le somme oggetto del finanziamento). Attenzione alle rilevazioni contabili in caso di prestito immediatamente messo a disposizione per il totale.
- Concessioni pluriennali da valutare con attenzione

## Entrate tributarie

Decreto ministeriale 4 agosto 2016:

Le **entrate tributarie** gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo, l'avviso di liquidazione e di accertamento, e le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto (nei casi in cui la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo).

Quindi si accerta l'entrata quando si notifica l'atto e non quando diventa definitivo il provvedimento (come previsto prima del D.M.).

## Addizionale comunale irpef

- In caso di **istituzione del tributo**, per il primo anno, l'accertamento è effettuato sulla base di una stima prudenziale effettuata dall'ente mediante l'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale.
- In ogni caso l'importo da accertare conseguente alle modifiche delle aliquote e della fascia di esenzione, o all'istituzione del tributo, non può essere superiore a quello risultante dall'utilizzo del **simulatore fiscale** disponibile sul portale del federalismo fiscale.

# Addizionale comunale irpef

## Decreto ministeriale 30 marzo 2016

- Accertamento **addizionale comunale Irpef**: pari all'importo accertato nell'esercizio finanziario del 2° anno precedente quello di riferimento e comunque non superiore alla somma degli incassi dell'anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza, riferiti all'anno di imposta (ad esempio, nel 2024 le entrate per l'addizionale comunale irpef sono accertate per un importo pari agli accertamenti del 2022 per addizionale irpef, incassati in c/competenza nel 2022 e in c/residui [2022] nel 2023).
- In caso di **modifica delle aliquote**, l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento in cui sono state introdotte le variazioni delle aliquote e in quello successivo, è riproporzionato tenendo conto delle variazioni deliberate.

# ADDIZIONALE COMUNALE E FCDE

Corte dei Conti Piemonte: [delibera n. 28/2023](#), ha ribadito che l'addizionale comunale non è, per sua natura, un'entrata esclusa dal FCDE, andando così a confermare quanto già affermato con la propria delibera n. 142/2021, nella quale si spiega che se l'ente non accerta l'addizionale comunale all'IRPEF per cassa (ma per competenza), non può escludere dal calcolo del FCDE tale entrata.

Attenzione: è l'Ente che decide quali entrate considerare rilevanti ai fini del FCDE (CONTROLLO DEL REVISORE!)

- Riscossione delle entrate

- Tesoriere comunale

- Incaricati della riscossione (agenti contabili)

Attenzione all'emissione di mandati/reversali in conto competenza/residui (reversali «a riempimento» e mandati in competenza per spese pregresse) VERIFICHE DI «CUT OFF»  
DEL REVISORE

REVERSALI IN CONTO RESIDUI PER «COPRIRE» IL CREDITO PREVISTO

MANDATI IN CONTO COMPETENZA per spese relative all'anno precedente non stanziati correttamente (pensiamo al problema delle spese per consumi energetici)

## Impegno di spesa

- Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall'avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa. Alla fine dell'esercizio, le prenotazioni alle quali non hanno fatto seguito obbligazioni giuridicamente perfezionate e scadute sono cancellate quali economie di bilancio.

- L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata, avendo determinato la somma da pagare ed il soggetto creditore e avendo indicato la ragione del debito e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.
- Gli elementi costitutivi dell'impegno sono: - la ragione del debito; - l'indicazione della somma da pagare; - il soggetto creditore; - la scadenza dell'obbligazione; - la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio.
- Pur se il provvedimento di impegno deve annotare l'intero importo della spesa, la registrazione dell'impegno che ne consegue, a valere sulla competenza avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. 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.

# Imputazione contabile

Esempi di imputazione degli impegni di spesa:

- Patrocinio legale: devono essere imputati all'esercizio di sottoscrizione del contratto (deroga al principio) salvo cancellarli, in sede di rendiconto, e reimputarli all'esercizio di esigibilità dell'obbligazione. Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il **FPV** al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata.
- Compensi per riscossione entrate: devono essere imputati allo **stesso esercizio di accertamento** dell'entrata a cui si riferiscono;
- Beni e servizi: esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione (evitare di costituire fpv per gli impegni «a cavallo» di due esercizi)
- Trasferimenti correnti: esercizio di adozione dell'atto di attribuzione del contributo

# Imputazione contabile

- Spese di investimento: sono imputate agli **esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive** derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo crono programma. Per le spese di investimento che **non richiedono la definizione di un crono programma**, l'imputazione agli esercizi della spesa è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'**esigibilità della spesa**. Ruolo fondamentale del FPV
- Restituzione anticipazione di tesoreria: devono essere imputate all'esercizio in cui **sorge il diritto alla restituzione** e quindi nell'esercizio di accertamento della relativa entrata. Attenzione! Il ricorso sistematico a anticipazioni di tesoreria è sintomo di squilibrio! Verificare attentamente i residui attivi!!!
- Servizi c/terzi: devono essere imputati all'esercizio in **sorge** l'obbligazione (vale anche per l'entrata) e non all'esercizio in cui diventa esigibile.

# Spesa di personale

Criteria di imputazione contabile degli impegni relativi alla spesa di personale

trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati (stipendi, indennità, ecc.): l'impegno di spesa viene registrato ed imputato **nell'esercizio di riferimento**, automaticamente all'inizio dell'anno e per l'intero importo. Nel caso di personale comandato o utilizzato da altra amministrazione pubblica, dovrà essere rilevato in entrata il relativo rimborso.

- rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi gli oneri riflessi a carico dell'Ente ed eventuali arretrati relativi agli anni precedenti: l'impegno di spesa viene registrato ed imputato nell'esercizio in cui è **firmato il CCNL**, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici: in tal caso l'impegno viene assunto quando è firmato il CCNL, ma l'imputazione contabile avviene nell'anno in cui avranno effetto i relativi aumenti. (FPV)

# Spesa di personale

## Imputazione contabile del **trattamento accessorio e premiante**:

- la spesa è interamente stanziata nell'esercizio cui la **costituzione del fondo** stesso si riferisce, destinando la quota da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del FPV, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati a tale esercizio;
- alla **sottoscrizione del contratto** decentrato si impegnano le obbligazioni relative al trattamento accessorio e premiante imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili (ovvero agli esercizi in cui vengono liquidate);
- oltre alla quota relativa alla costituzione del fondo (quota da liquidare nell'anno X + FPV per la quota da liquidare nell'anno X+1), nello **stanziamento di bilancio** occorre considerare la quota di salario accessorio da liquidare nell'anno X, prevista nella contrattazione decentrata dell'anno X-1 e finanziata con il FPV in entrata dell'anno X;

# Spesa di personale

## Imputazione contabile del trattamento **accessorio e premiante**:

- Alla fine dell'esercizio, **nelle more della sottoscrizione** della contrattazione integrativa, sulla base della **formale delibera di costituzione del fondo**, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate. Non potendo assumere l'impegno, **le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio**;
- La conseguenza della **mancata costituzione del fondo** è quella di far confluire nel risultato di amministrazione, vincolato, la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale, ovvero la **parte stabile**: con la conseguenza che tutte le risorse di **natura variabile** ivi incluse quelle da "riportare a nuovo" **vanno a costituire vere e proprie economie di spesa** (delibera della Corte dei Conti del Molise n. 161/2017).

## Spesa di personale per trattamento accessorio

| fondo costituito | accordo sottoscritto | contabilità   |
|------------------|----------------------|---|
| no               | no                   | la <b>parte stabile</b> del fondo confluisce nella quota vincolata del risultato di amministrazione, mentre la <b>parte variabile</b> nella quota disponibile |
| sì               | no                   | <b>tutto il fondo</b> confluisce nella quota vincolata del risultato di amministrazione   |
| sì               | sì                   | <b>tutto il fondo</b> viene impegnato secondo esigibilità della spesa e con finanziamento a mezzo FPV per spese imputate nell'esercizio successivo            |

# Limite temporale agli impegni

In base all'art. 183 del TUEL non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad impegni di spesa corrente:

- 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;
- 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'art. 1677 del Codice Civile, delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.

# Impegni d'ufficio

Non è più possibile, con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, e senza la necessità di ulteriori atti, costituire impegni sui relativi stanziamenti **per le spese dovute nell'esercizio in base a disposizioni di legge o in base a contratti diversi da quelli della lettera c) dell'art. 183, comma 2 del TUEL** che prevede tale possibilità solo per:

- a) per il trattamento economico tabellare già attribuito al personale dipendente e per i relativi oneri riflessi;
- b) per le rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti, interessi di preammortamento ed ulteriori oneri accessori nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato;
- 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.

- Le spese si impegnano al lordo IVA (anche se detraibile)
- Successiva regolarizzazione contabile:
  - Reversale (immediata) e mandato (normalmente mensile) a partite di giro per lo split payment «istituzionale»
  - Reversale (immediata) in conto entrate di parte corrente (titolo III) per lo split payment «commerciale» (conteggio in liquidazione IVA)

Il credito iva puo' essere accertato SOLO nell'anno in cui viene compensato o in cui si richiede il rimborso

Discordanza nei crediti/debiti di fine anno con le partecipate

Differenza costi/ricavi nel consolidato (si elide solo il costo e non l'iva)

# Copertura finanziaria spese investimento

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

Attenzione: l'impegno di spesa di investimento DEVE essere preceduto dal provvedimento di accertamento dell'entrata correlata del titolo 4, 5 o 6.

La copertura degli investimenti imputati all'esercizio in corso di gestione, può essere costituita da:

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

# Non solo impegni...

- Specifico compito del revisore: valutare la congruità degli accantonamenti (si stanziavano a bilancio e si mandano in anticipo a rendiconto)
- Possono essere costituiti
  - Da stanziamenti sull'anno in corso (girati in anticipo accantonato in quanto non impegnabili)
  - Da vincoli apposti in sede di rendiconto all'anticipo di amministrazione

Attenzione alle fidejussioni rilasciate e alle conseguenze del mancato pagamento di 3 annualità consecutive (il debito deve essere registrato nella contabilità dell'Ente)

- Liquidazione: verifica formale e sostanziale che consente di determinare la somma da pagare al creditore.
- Attenzione alle spese di fine esercizio (liquidabili se le fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura o comunque a seguito di dichiarazione del responsabile della spesa). Correlazione con la rilevazione a conto economico (costi per fatture da ricevere)

- Servizi c/terzi e partite di giro: transazioni per conto di altri soggetti in assenza di discrezionalità ed autonomia decisionale (su ammontare, tempi e destinatari)
- Attenzione ai residui attivi
- Accertamenti e impegni sempre corrispondenti
- Registrazione e imputazione nell'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata (non si pongono questioni di esigibilità)

# Fondo Pluriennale vincolato (fpv)

# FPV

- Il FPV è un saldo finanziario, costituito da **risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi** a quello in cui è accertata l'entrata. Garantisce la copertura di spese impegnate ma imputate agli esercizi futuri
- Il FPV è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese.
- **Obiettivo:** evidenziare il procedimento di effettivo impiego delle risorse (prima non vi era corrispondenza tra residui e debiti) specie quando la realizzazione dell'intervento richiede un periodo ultrannuale
- Conservare comunque l'obiettivo del controllo della spesa pubblica (spendo in futuro SOLO quando sono certo di aver acquisito le entrate)

# FPV

Il fondo per la copertura degli impegni pluriennali derivanti da obbligazioni sorte negli esercizi precedenti, è costituito:

- a) in entrata, da due voci riguardanti la parte corrente e il conto capitale e rappresenta il saldo finanziario costituito da entrate accertate negli esercizi precedenti e destinate al finanziamento di spese impegnate nello stesso anno di accertamento dell'entrata, ma esigibili in anni successivi (**serve a dare copertura finanziaria alla spesa negli anni successivi**). Nel bilancio è iscritto precedendo l'avanzo di amministrazione applicato.
- b) nella spesa, per ciascuna spesa a carattere pluriennale e rappresenta le **spese che vengono trasferite ad esercizi successivi** (quando diventeranno esigibili) rispetto all'accertamento della relativa fonte di finanziamento.

# FPV

➤ L'ammontare complessivo del **FPV iscritto in entrata**, distinto in parte corrente e in c/capitale, è pari alla  $\Sigma$  degli accantonamenti riguardanti il **FPV stanziati nella spesa** del bilancio dell'esercizio precedente.

sulla base dei risultati del rendiconto (es 2023) , è determinato l'importo definitivo del **FPV (spesa 2023)** stanziato in entrata del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione (**entrata 2024**)

# FPV

- Sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli FPV **non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti.**
- Regola generale: Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'entrata sia stata accertata o incassata e la spesa **non sia stata impegnata**, tutti gli stanziamenti cui si riferisce la spesa, compresi quelli relativi al FPV, iscritti nel primo esercizio del bilancio di previsione, **costituiscono economia di bilancio** e danno luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione dell'esercizio da destinarsi in relazione alla tipologia di entrata accertata.

# FPV

- In fase di previsione il FPV stanziato tra le spese è costituito da due componenti logicamente distinte:
  - la **quota di risorse accertate negli esercizi precedenti** che costituiscono la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui si riferisce il bilancio e imputate agli esercizi successivi;
  - le **risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio**, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, con imputazione agli esercizi successivi.
- E' possibile stanziare, nel 1° esercizio in cui si prevede l'avvio dell'investimento, il FPV anche nel caso di investimenti per i quali non risulta motivatamente possibile individuare l'esigibilità della spesa.

# Paragrafo 5.4.9

- FPV **per lavori** pubblici: spese non impegnate
- Entrata interamente accertata e
- Intervento inserito nell'ultimo programma triennale ll.pp. (o inferiore a 140/150K ) e
- Parziale impegno (obbligazione giuridicamente perfezionata) di alcune spese del quadro economico (es. acquisto terreno, demolizione, bonifica...) **o in alternativa**
- Formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione **SUCCESSIVI** al minimo (con vincoli temporali e procedurali per la definizione dei livelli di progettazione **o in alternativa**)
- Nell'esercizio successivo alla validazione del progetto vengono attivate le procedure di affidamento

# Variazioni FPV

- E' possibile effettuare variazioni di bilancio (di competenza dei responsabili o della Giunta) fra gli stanziamenti riguardanti il FPV e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, entro il termine di approvazione del rendiconto della gestione anche in esercizio o gestione provvisoria
- Con riaccertamento dei residui si opera una ricognizione dei residui e può essere modificata la composizione tra fpv e spesa correlata.
- **Attenzione:** se cancello un impegno finanziato da FPV dopo l'approvazione del rendiconto esercizio «n-1» devo «congelare» una quota corrispondente di FPV in entrata e in occasione del rendiconto dell'esercizio «n» ridurre FPV in spesa a beneficio dell'avanzo. **Cosa significa? Non posso riutilizzare immediatamente le risorse.** Unica eccezione: se non impiego subito le risorse perdo l'entrata o subisco comunque un danno.

## Esempio n. 1 (alienazione patrimoniale/esigibilità immediata)

| 2022                     |         |                      |         |
|--------------------------|---------|----------------------|---------|
| entrata                  | importo | spesa                | importo |
| alienazione patrimoniale | 500.000 | opera pubblica       | 100.000 |
|                          |         | FPV – opera pubblica | 400.000 |

| 2023                  |         |                      |         |
|-----------------------|---------|----------------------|---------|
| entrata               | importo | spesa                | importo |
| FPV in conto capitale | 400.000 | opera pubblica       | 150.000 |
|                       |         | FPV – opera pubblica | 250.000 |

| 2024                  |         |                      |         |
|-----------------------|---------|----------------------|---------|
| entrata               | importo | spesa                | importo |
| FPV in conto capitale | 250.000 | opera pubblica       | 250.000 |
|                       |         | FPV – opera pubblica | 0       |

## Esempio n. 2 (contributo regionale “a rendicontazione” – fondi PNRR)

| 2022                 |         |                      |         |
|----------------------|---------|----------------------|---------|
| entrata              | importo | spesa                | importo |
| contributo regionale | 100.000 | opera pubblica       | 100.000 |
|                      |         | FPV – opera pubblica | 0       |

| 2023                 |         |                      |         |
|----------------------|---------|----------------------|---------|
| entrata              | importo | spesa                | importo |
| contributo regionale | 200.000 | opera pubblica       | 200.000 |
|                      |         | FPV – opera pubblica | 0       |

| 2024                 |         |                      |         |
|----------------------|---------|----------------------|---------|
| entrata              | importo | spesa                | importo |
| contributo regionale | 200.000 | opera pubblica       | 200.000 |
|                      |         | FPV – opera pubblica | 0       |

# Focus FPV - PNRR

Le risorse PNRR, essendo contributi a rendicontazione legati all'evoluzione del cronoprogramma di spesa, vengono reimputate contestualmente (entrata e spesa) e non danno luogo alla costituzione del FPV di spesa, tranne nel caso in cui l'Ente abbia già incassato le relative risorse. (è la spesa che «guida» l'imputazione dell'entrata)  
A quanto sopra fanno eccezione i contributi PNRR per la transizione digitale, in quanto trattasi di contributi a raggiungimento di obiettivo.  
Per tali contributi attenzione alla possibile esigibilità differita dell'entrata rispetto all'esercizio a cui deve essere imputata la spesa.

Per il revisore attenzione a: codifica dei capitoli di entrata e di spesa (missione, componente, investimento e CUP)  
tracciabilità e rispetto dei tempi di pagamento  
Verifica sull'alimentazione della banca dati REGIS

## Mantenimento residui spesa investimento

| <b>Obbligazione giuridicamente perfezionata</b> | <b>Condizioni paragrafo 5.4.9</b> | <b>Esigibilità entro 31/12/x</b> | <b>Mantenimento residuo al 31/12/x</b>   |
|---|-----------------------------------|----------------------------------|--|
| <b>Sì</b>                                       |                                   | <b>Sì</b>                        | <b>Sì</b>  |
| <b>Sì</b>                                       |                                   | <b>No</b>                        | <b>No, ma è reimputata nell'esercizio di esigibilità (x+1 o successivo)</b>  |
| <b>No</b>                                       | <b>Sì</b>                         |                                  | <b>No, ma la prenotazione di spesa è iscritta nell'esercizio di esigibilità (x+1 o successivo). Se entro un anno dal formale avvio della procedura di affidamento, l'obbligazione giuridica non sarà perfezionata, la prenotazione dovrà essere cancellata in sede di rendiconto dell'esercizio x+1.</b> |
| <b>No</b>                                       | <b>No</b>                         |                                  | <b>No, confluisce nel risultato di amministrazione</b>   |

# **IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**

# Determinazione risultato amm.ne

- E' accertato con l'approvazione del rendiconto (che recepisce gli esiti del riaccertamento ordinario dei residui) ed è pari a:

+ fondo di cassa al 31/12

+ residui attivi

- residui passivi

- FPV di spesa (corrente e c/capitale)

- 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.
- L'avanzo di amministrazione è **applicabile solo al primo esercizio** considerato nel bilancio di previsione. Dal 2024 non si può applicare al bilancio l'avanzo di amministrazione accertato. Possibile solo in corso d'esercizio con variazione al bilancio. (art. 187 tuel)
- Limiti all'utilizzo dell'avanzo presunto.

## Composizione risultato amm.ne

- E' distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.
- 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**.
- I fondi **destinati agli investimenti** sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

# Composizione risultato amm.ne

**Quota accantonata** del risultato di amministrazione: **FONDI CHE COSTITUISCO A BILANCIO PREVENTIVO MA CHE NON POSSO IMPEGNARE, QUINDI MANDO IN AVANZO («ACCANTONO»)**

- **FCDE**
- **indennità di fine mandato del Sindaco;**
  - **perdite società partecipate;**
- **passività potenziali;**
- **FGDC**

# Focus FCDE

- Il **D.M. del 25 luglio 2023** reintroduce la modalità di calcolo del FCDE in sede di bilancio di previsione, prevista per i soli primi 5 anni di adozione del principio di competenza finanziaria. Approfondimento: esempi principio contabile 4.2
- Principio: media degli incassi rispetto agli accertamenti espressa in %. Il complemento a 100 è la % da applicare alle previsioni di bilancio delle entrate «rilevanti». A rendiconto poi ricalcolo su tutti i residui attivi (da cp e da rs)
- media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);
- rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio, rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascun anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;
- media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Viene così superato l'unico previgente metodo previsto, che era quello della media semplice, di cui alla lettera a) del sopra riportato elenco.

# Focus FCDE

| anno              | accertato | riscosso | rapporto |        |
|-------------------|-----------|----------|----------|--------|
|                   | 1         | 100      | 60       | 60%    |
|                   | 2         | 120      | 70       | 58%    |
|                   | 3         | 110      | 80       | 73%    |
|                   | 4         | 105      | 100      | 95%    |
|                   | 5         | 115      | 110      | 96%    |
|                   |           |          |          |        |
| media semplice    |           |          |          | 76,39% |
| complemento a 100 |           |          |          | 23,61% |

# Focus fcde

E' possibile considerare anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente, al fine di determinare il rapporto tra incassi di competenza e i relativi accertamenti, da utilizzare (come complemento a 100) per calcolare il FCDE da stanziare in bilancio

incassi di competenza es. X + incassi esercizio X+1 in c/residui X

Accertamenti esercizio X

In tale fattispecie è necessario slittare il quinquennio di riferimento per il calcolo della media, indietro di un anno (es per il calcolo fcde a preventivo 2024 prendo a riferimento il quinquennio 2018 -2022 conteggiando le riscossioni in c/residui 2022 registrate nel 2023)

**Questo alza ulteriormente il numeratore e riduce di conseguenza il fondo da stanziare**

# Focus fcde

- Anche per il bilancio di previsione 2024/2026, gli enti potranno avvalersi della facoltà prevista dall'art. 107-bis del D.L. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-bis, comma 1, del D.L. n. 41/2021, che prevede la possibilità di calcolare il FCDE dei titoli 1° e 3° delle entrate stanziare nel bilancio di previsione calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020 e del 2021.
- E' una facoltà che permette di evitare, **in sede di preventivo**, un maggiore accantonamento al fondo, a causa del calo degli incassi delle entrate tributarie ed extratributarie connesso con la crisi economica conseguente alla pandemia, evitando che le medie quinquennali sui cui viene calcolato il FCDE in sede di rendiconto, o di previsionale, siano peggiorate dagli
- Incassi ridotti del 2020 e del 2021.

# Composizione risultato amm.ne

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

- nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;
- derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;
- derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;
- derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

# Utilizzo quota accantonata

- Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono **utilizzabili** solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati.
- Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è **liberata dal vincolo**.
- L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a seguito della **cancellazione dei crediti dal conto del bilancio**, riducendo di pari importo il risultato di amministrazione.

# Utilizzo quota libera

La **quota libera** dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, può essere utilizzata con il bilancio (se deroga normativa) o con provvedimento di variazione di bilancio (regola ordinaria tuel) , per:

- la copertura dei debiti fuori bilancio;
- i provvedimenti necessari per la **salvaguardia degli equilibri di bilancio** ove non possa provvedersi con mezzi ordinari (per mezzi ordinari si intendono tutte le possibili politiche di contenimento delle spese e di massimizzazione delle entrate proprie, senza necessariamente arrivare all'esaurimento delle politiche tributarie regionali e locali. E' pertanto possibile utilizzare l'avanzo libero per la salvaguardia degli equilibri senza avere massimizzato la pressione fiscale);
- il finanziamento di spese di investimento;
- il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
- l'estinzione anticipata dei prestiti;
- finanziare il FCDE dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.
- **Attenzione: l'avanzo non si usa per spesa corrente consolidata (in passato possibile)**

# Focus DFB art. 194 tuel

Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2, o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio derivanti da:

- a) sentenze esecutive (anche se ho stanziato un fondo rischi congruo);
- b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni ...
- c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal [codice civile](#) o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali.
- d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

- Problema degli impegni carenti
- Problema della transazione e delle «passività sommerse (CdC Puglia 112/2021)
- Limite «utilità e arricchimento»
- Comunicazione obbligatoria alla CdC sezione giurisdizionale (procura)

l'art. 194 del TUEL è norma di carattere eccezionale e non consente di effettuare spese in difformità dai procedimenti disciplinati dalla legge, ma è finalizzata a ricondurre nei casi previsti e tipici, particolari tipologie di spesa nel sistema di bilancio.

L'art. 194 del TUEL contempla una serie di ipotesi - tassative in quanto derogatorie rispetto all'ordinario procedimento di spesa (così ex multis Sezione regionale controllo Veneto, deliberazione n. 103/2019/PRSE) e non interpretabili estensivamente al di fuori dei casi e dei limiti ivi previsti (così, da ultimo, Sezione regionale controllo Basilicata, deliberazione n. 5/2020/PAR)

il riconoscimento della **legittimità dei debiti fuori bilancio** ascrivibili alla lettera (e) dell'art. 194 del TUEL comporta l'accertamento della sussistenza non solo dell'**elemento dell'utilità pubblica**, nell'ambito dell'espletamento di **pubbliche funzioni e servizi di competenza** ma anche quello dell'**arricchimento senza giusta causa**

## **passivita' pregresse (CdC Lombardia 339/2013)**

proprio perché la passività pregressa si pone all'interno di una regolare procedura di spesa, esula dalla fenomenologia del debito fuori Bilancio e costituiscono, invero, debiti la cui competenza finanziaria è riferibile all'esercizio di loro manifestazione in tali casi, lo strumento procedimentale di spesa è costituito dalla procedura ordinaria di spesa (art. 191 TUEL), accompagnata dalla eventuale variazione di bilancio necessaria a reperire le risorse ove queste siano insufficienti

Cdc Lombardia 82/2015

Orbene, appare evidente che il debito in questione, relativo a conguagli per il consumo di energia elettrica in esercizi finanziari differenti, è per competenza finanziaria riferibile solo all'anno delle liquidazione degli importi; pertanto, l'imputazione al bilancio non può che avvenire nell'anno della comunicazione della fattura con la procedura ordinaria di spesa (art. 191 T.U.E.L.) mediante integrazione dell'impegno di spesa

## CdC Puglia 112/2021

L'ente nonostante la presenza di passività ben note da tempo ha ritenuto di bypassare la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio, ex art. 194 Tuel e di dare la dovuta rappresentazione contabile ai compensi maturati, eccedenti rispetto all'impegno originariamente assunto, facendo impropriamente ricorso allo strumento della transazione, con ciò commettendo una grave violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa.

Il Collegio evidenzia come il ripetuto e massiccio ricorso a negozi transattivi tesi a ricondurre a bilancio passività sommerse, costituisca una grave patologia della gestione finanziaria, impedendo lo svolgimento dei procedimenti di spesa secondo canoni di buona amministrazione e di sana gestione finanziaria.

# Utilizzo quota libera

- E' possibile utilizzare la **quota disponibile** dell'avanzo per la salvaguardia degli equilibri se contestualmente all'approvazione del bilancio vengono adottate le **procedure dell'art. 193 del TUEL**, nel caso in cui il bilancio di previsione venga approvato:
- successivamente all'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente;
  - dopo le scadenze previste dal regolamento e dalla legge per la verifica degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 del TUEL;
  - risulta in modo inequivocabile che non sia possibile approvare il bilancio in equilibrio.

In sostanza non posso costruire il bilancio «contando» sull'avanzo per quadrare la parte corrente, se non procedo contestualmente a dimostrare lo squilibrio.

- L'avanzo di amministrazione **non vincolato** non può essere utilizzato nel caso di utilizzo **dell'anticipazione di cassa o nel caso di utilizzo del fondo di cassa** vincolato per spese correnti, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'art. 193 del TUEL.

# Utilizzo avanzo presunto

- Se il bilancio di previsione impiega **quote vincolate** del risultato di amministrazione **presunto**, entro il 31/01 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'art. 11, comma 3, lettera a), del D.Lgs. n. 118/2011 (prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione).
- 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.

# Disavanzo di amm.ne

- Il disavanzo di amm.ne (anche presunto) è iscritto come posta a se stante, **nella spesa, nel primo esercizio** del bilancio di previsione.
- È **immediatamente applicato all'esercizio in corso** di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto: 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 amm.ne può anche essere **ripiantato** 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 dell'**organo di revisione**.

# Disavanzo di amm.ne

- **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**, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza.

# Disavanzo di amm.ne

- 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 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.**

# Disavanzo di amm.ne

- 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.**

## PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

|  |            | GESTIONE |            |             |
|--|------------|----------|------------|-------------|
|  |            | RESIDUI  | COMPETENZA | TOTALE      |
| Fondo cassa al 1° gennaio  | (+)        |          |            | 0,00        |
| RISCOSSIONI  | (+)        | 0,00     | 0,00       | 0,00        |
| PAGAMENTI  | (-)        | 0,00     | 0,00       | 0,00        |
| SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE  | (=)        |          |            | 0,00        |
| PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre  | (-)        |          |            | 0,00        |
| FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE  | (=)        |          |            | 0,00        |
| RESIDUI ATTIVI   | (+)        | 0,00     | 0,00       | 0,00        |
| di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze |            |          |            | 0,00        |
| RESIDUI PASSIVI  | (-)        | 0,00     | 0,00       | 0,00        |
| FPV PER SPESE CORRENTI   | (-)        |          |            | 0,00        |
| FPV PER SPESE IN CONTO CAPITALE  | (-)        |          |            | 0,00        |
| <b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE</b>  |            |          |            |             |
| <b>AL 31 DICEMBRE (A)</b>  | <b>(=)</b> |          |            | <b>0,00</b> |

## Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre

### Parte accantonata

Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12

Fondo passività potenziali al 31/12

(fondo rischi spese legali, indennità fine mandato sindaco, ecc.)

**Totale parte accantonata (B)**

### Parte vincolata

Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili

Vincoli derivanti da trasferimenti

Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui

Vincoli formalmente attribuiti dall'ente

Altri vincoli

**Totale parte vincolata (C)**

### Parte destinata agli investimenti

**Totale parte destinata agli investimenti (D)**

**Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)**

**Se E < 0, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare**

# «EQUILIBRIO» E «PAREGGIO» DI BILANCIO

LEGGE 243/2012 come modificata dalla legge 164/2016:

I bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e

delle province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio

quando, **sia nella fase di previsione che di rendiconto**, conseguono un saldo non

negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali

Conseguenze:

Blocco avanzi (l'avanzo non è entrata finale)

Blocco indebitamento (l'indebitamento non è entrata finale)

Corte costituzionale n. 247/2017 e 101/2018  
il D.lgs. 118/2011 assicura, per gli enti territoriali, la piena  
attuazione degli articoli 81 e 97 della Costituzione.  
I vincoli di bilancio sono SOLO quelli contenuti nel D.Lgs  
118/2011

Legge 145/2018: **Gli enti di cui al comma 819 si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo. L'informazione di cui al periodo precedente è desunta, in ciascun anno, dal prospetto della verifica degli equilibri allegato al rendiconto della gestione previsto dall'allegato 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;**

«risultato di competenza»:

Accertamenti + FPV in entrata + avanzo esercizi precedenti applicato al bilancio – impegni – FPV in uscita

FPV in entrata: somme che negli anni precedenti ho «rinviato» in quanto imputabili a esercizi futuri

FPV in spesa: somme provenienti da anni precedenti o dall'anno in corso che alla fine dell'esercizio non sono imputabili allo stesso

**PUO' ESSERE NEGATIVO ANCHE IN PRESENZA DI AVANZO:** sto chiudendo il rendiconto grazie alle sopravvenienze/insussistenze dei residui



IL D.M. 1 AGOSTO 2019 MODIFICA IL PRINCIPIO CONTABILE DELLA PROGRAMMAZIONE E INTRODUCHE NUOVI VINCOLI:

L'EQUILIBRIO DI BILANCIO (di parte corrente e del conto capitale)

L'EQUILIBRIO COMPLESSIVO (di parte corrente e del conto capitale)

**EQUILIBRIO DI BILANCIO = risultato di competenza al netto delle risorse accantonate nel bilancio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (stanziamenti definitivi CHE non si impegnano es FCDE) e delle risorse vincolate non ancora impegnate alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce (CHE VANNO IN AVANZO VINCOLATO).**

**EQUILIBRIO COMPLESSIVO = EQUILIBRIO DI BILANCIO E**  
variazioni degli accantonamenti effettuati in sede di rendiconto  
in attuazione dei principi contabili (es. ho accantonato piu'  
FCDE di quanto stanziato; ho accantonato somme per una  
controversia legale...)

Attenzione: problemi di disavanzo possono derivare ANCHE DALLA GESTIONE DEI RESIDUI  
(specialmente attivi)

Attenzione alla rideterminazione dei residui propedeutica alla formazione del rendiconto dell'esercizio

# Vincoli alle assunzioni e spesa di personale

Gli enti locali concorrono al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica anche mediante il perseguimento dell'obiettivo del contenimento della spesa del personale ed il rispetto dei vincoli correlati, che possono interessare i seguenti aspetti:

- dinamiche della spesa di personale aggregata;
- spesa per rapporti di lavoro flessibile;
- risorse destinate al trattamento economico accessorio;
- turn over;
- fondi incentivanti e costi della contrattazione decentrata.

Legge 296/2006 (e s.m.i.) A decorrere dall'anno 2014 gli enti assicurano, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione (2011 2013)

Per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilita' interno (< 1000 ab) , le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2008

Confronto ovviamente omogeneo (es sterilizzo gli aumenti contrattuali)

Personale a t.d.: 50% della spesa 2009 (DL 78/2010) MA

Le limitazioni previste non si applicano alle regioni e agli enti locali in regola con l'obbligo di riduzione delle spese di personale di cui ai commi 557 e 562 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente. Resta fermo che comunque la spesa complessiva non può essere superiore alla spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009

Nell'ipotesi in cui l'Ente Locale non abbia fatto ricorso alle tipologie contrattuali di tipo flessibile né nel 2009, né nel triennio 2007/2009, la Corte dei Conti Sezione Autonomie, nella [delibera n. 1/2017](#), ha ammesso la possibilità di individuare una nuova base di spesa, previa idonea motivazione in ordine alla sussistenza delle circostanze eccezionali e temporanee, nonché ai servizi indispensabili da garantire

il quadro di riferimento normativo del regime assunzionale  
art. 33 D.L. 34/2019

d.m. 17.03.2020

circ. min. 13 maggio 2020 “Misure per la definizione delle  
capacità assunzionali di personale a tempo indeterminato dei  
Comuni”

pronunce Corte dei conti (sez. reg.)

i comuni possono procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato

□ in **coerenza con i piani triennali** dei fabbisogni di personale

□ fermo **restando il rispetto pluriennale**

**dell'equilibrio di bilancio asseverato**  
**dall'organo di revisione**

Entro determinati limiti in relazione al rapporto tra la spesa di personale e le entrate correnti

40  
possono assumere personale nei limiti dell'incremento previsto per ciascuna annualità (base 2018) e fino al raggiungimento della soglia se limite inferiore a

**SOGLIA 1** personale/entrate correnti

possono assumere personale senza peggiorare il rapporto spese/entrate come da ultimo rendiconto

**SOGLIA 2** personale/entrate correnti

devono adottare delle misure per rientrare entro la soglia (fino al 2025 con turn over anche inferiore al 100% e dal 2025 con turn over 30%)

Grandezze per la determinazione del valore soglia

a) spesa del personale:

impegni di competenza per spesa complessiva per tutto il personale dipendente a tempo indeterminato e determinato, per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per il personale di cui all'art. 110 D.Lgs. 267/2000, nonché per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente, al lordo degli oneri riflessi ed al netto dell'IRAP, come rilevati nell'ultimo rendiconto della gestione approvato (grandezza diversa dal valore per il limite di spesa del personale...)

b) entrate correnti:

media degli accertamenti di competenza riferiti alle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati, considerate al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato nel bilancio di previsione relativo all'ultima annualità considerata

## RANGE SOGLIE

|   |            |           |       |       |
|---|------------|-----------|-------|-------|
| 1 | 0          | 1.000     | 29,5% | 33,5% |
| 2 | 1.000      | 1.999     | 28,6% | 32,6% |
| 3 | 2.000      | 2.9999    | 27,6% | 31,6% |
| 4 | 3.000      | 4.999     | 27,2% | 31,2% |
| 5 | 5.000      | 9.999     | 26,9% | 30,9% |
| 6 | 10.000     | 59.999    | 27,0% | 31%   |
| 7 | 60.000     | 249.999   | 27,6% | 31,6% |
| 8 | 250.000    | 1.499.999 | 28,8% | 32,8% |
| 9 | >1.500.000 |           | 25,3% | 29,3% |

incremento della spesa di personale rispetto al 2018 da parte degli enti virtuosi **[fino al 31 dicembre 2024]**

|   |            |           |     |
|---|------------|-----------|-----|
| 1 | 0          | 1.000     | 35% |
| 2 | 1.000      | 1.999     | 35% |
| 3 | 2.000      | 2.9999    | 30% |
| 4 | 3.000      | 4.999     | 28% |
| 5 | 5.000      | 9.999     | 26% |
| 6 | 10.000     | 59.999    | 22% |
| 7 | 60.000     | 249.999   | 16% |
| 8 | 250.000    | 1.499.999 | 10% |
| 9 | >1.500.000 |           | 5%  |

la **maggior spesa** per assunzioni di personale a tempo indeterminato dei comuni «virtuosi» non rileva ai fini del rispetto del limite di spesa previsto dall'art. 1, commi 557-quater e 562, della L. 296/2006

La sentenza 7/2022/DELIC delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale della Corte dei conti segna una pagina assai rilevante e non priva di ripercussioni concrete nell'ambito del lungo percorso interpretativo delle "nuove" regole assunzionali introdotte dal d.l. 34/2019. Chiamata a deliberare in appello sulla pronuncia emessa dalla Sezione regionale del Lazio in merito alla parificazione del rendiconto generale della Regione per l'anno 2020, la Corte centrale accoglie i rilievi mossi dal giudice di prime cure, e pone in luce alcuni profili applicativi per nulla scontati, che assumono grande rilievo sia per le amministrazioni che per i revisori dei conti. In sostanza, qualora l'atto di programmazione dei fabbisogni di personale, adottato dall'ente avvalendosi delle regole del Decreto Crescita, non sia accompagnato da una specifica e puntuale asseverazione da parte del revisore dei conti sulla sostenibilità finanziaria della maggiore spesa di personale che si intende realizzare, la nuova norma assunzionale non può essere applicata, e deve essere invece sostituita dal ritorno alla previgente regola del turn-over

In effetti, due sono i presupposti che – evidenziano i giudici – risultano indefettibili per poter procedere all'incremento della spesa di personale per gli enti “virtuosi”: il primo è il rispetto del “valore soglia”, determinato utilizzando la percentuale applicabile all'ente nell'ambito della norma regolamentare; il secondo, altrettanto importante e di natura dinamica, «è rappresentato dalla coerenza con la programmazione triennale dei fabbisogni di personale e dalla sussistenza dell'equilibrio pluriennale di bilancio asseverato dall'Organo di revisione». Solo se ambedue tali condizioni sussistono, l'ente può procedere.

L'equilibrio prospettico richiesto dalla nuova norma assunzionale è cosa diversa e distinta rispetto ai prospetti sugli equilibri che vengono allegati al bilancio a norma del d.lgs. 118/2011. Dirimente appare, a nostro parere, la seguente considerazione: «Ai fini della norma in esame, ciò che rileva è l'equilibrio sostanziale del bilancio, non limitato al formale pareggio contabile tra entrate e spese, ma esteso a considerare la complessiva situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente (postulato n. 15, all. 1 d.lgs. n. 118/2011)». Se ne ricava che l'esame che il revisore è chiamato a operare deve fondarsi sulla valorizzazione di tutti i fattori anche solo potenzialmente perturbanti, inclusi lo stato e l'andamento in prospettiva dell'indebitamento e delle passività applicate anche agli esercizi futuri. Peraltro, tale lettura, incentrata sulla sostanza dei conti e delle prospettive finanziarie, non può neppure essere ingabbiata in un riferimento temporale formalmente e astrattamente determinato: sicché non risultano adeguati, per la Sezione centrale, né i 3 anni del bilancio, né i 5 anni individuati dalla Sezione giudicante in primo grado. L'arco temporale sul quale il revisore dovrà poggiare il proprio esame dovrà essere stabilito dal revisore stesso: «Esso dipenderà dalla proiezione nel tempo dei fattori che lo stesso Organo di revisione reputerà di inserire nella disamina, in quanto incidenti – in concreto o con ragionevole possibilità – sulla tenuta degli equilibri sostanziali dell'Ente»

Secondo l'art. 40-bis del D.lgs. n. 165/2001 il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori è effettuato, negli enti locali, dall'Organo di revisione.

È quindi affidato all'Organo di revisione il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dagli obblighi di legge, avendo particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e corresponsione dei trattamenti accessori.

La verifica di competenza dell'Organo di revisione riguarda i seguenti aspetti:

- a) il rispetto dei vincoli normativi in materia di destinazione di risorse al trattamento accessorio;
- b) la corretta applicazione degli istituti previsti dalla contrattazione collettiva nazionale;
- c) la compatibilità dei costi della contrattazione decentrata con gli stanziamenti del bilancio di previsione;
- d) la conformità delle risorse riportate nel fondo per il trattamento accessorio (distintamente per la dirigenza e per il comparto) con le disposizioni che ne disciplinano la costituzione;
- e) la sussistenza delle condizioni che legittimano l'inserimento di risorse aggiuntive.

Art. 23 d.lgs 75/2017

a decorrere dal 1° gennaio 2017, l'ammontare complessivo delle risorse destinate annualmente al trattamento accessorio del personale, anche di livello dirigenziale, di ciascuna delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non può superare il corrispondente importo determinato per l'anno 2016

Ccnl 2018

A decorrere dall'anno 2018, il “Fondo risorse decentrate”, è costituito da un unico importo consolidato di tutte le risorse decentrate stabili, indicate dall'art. 31, comma 2, del CCNL del 22.1.2004, relative all'anno 2017, come certificate dal collegio dei revisori

## Prerequisiti per poter procedere a nuove assunzioni

- 1) aver adempiuto alle previsioni in materia di organizzazione degli uffici e fabbisogni di personale di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 165/2001, come modificato dall'art. 4 del D.Lgs. n. 75/2017 (art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 165/2001);
- 2) aver effettuato la ricognizione delle eventuali eccedenze di personale ai sensi dell'art. 33 del D.Lgs. n. 165/2001, come sostituito dal comma 1, art. 16, della L. n. 183/2011 (art. 33, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001);
- 3) aver approvato il Piano triennale di azioni positive in materia di pari opportunità (art. 48, comma 1, del D.Lgs. 198/2006);
- 4) aver approvato il Piano Integrato di Attività e Organizzazione (PIAO - art. 6 commi da 1 a 4 del decreto legge 9 giugno 2021 n. 80)
- 5) aver rispettato le norme sul contenimento della spesa del personale (art. 1, commi 557 e seguenti o 562, della L. n. 296/2006);
- 6) aver rispettato i termini previsti per l'approvazione del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio consolidato, nonché il termine di 30 gg. dal termine di legge per la loro approvazione per il rispettivo invio alla BDAP (art. 9, comma 1-quinques, del D.L. n. 113/2016; il vincolo permane fino all'adempimento.
- 7) aver adempiuto alle richieste di certificazione, su istanza dei creditori interessati (art. 9, comma 3-bis del D.L. n. 185/2008); il divieto di assunzione si applica fino al permanere dell'inadempimento.