



Repubblica Italiana Regione Siciliana  
Assessorato dell'Economia  
Dipartimento Regionale Bilancio e Tesoro  
**Ragioneria Generale della Regione**  
Servizio 5 Vigilanza  
tel. 091/7076720 - fax 091/7076726  
e-mail: [servizio.vigilanza.bilancio@regione.sicilia.it](mailto:servizio.vigilanza.bilancio@regione.sicilia.it)

Prot. n. 3556

Palermo, li 26 GEN. 2015

**CIRCOLARE N. 2**

Oggetto: Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio - Decreto Legislativo 23 giugno 2011 n. 118 e successive modifiche ed integrazioni: gestione della spesa ed esercizio provvisorio.

**ALLA SEGRETERIA GENERALE DELLA REGIONE**  
**AI DIPARTIMENTI REGIONALI ED UFFICI EQUIPARATI**  
**ALLE RAGIONERIE CENTRALI**  
**AGLI ENTI PUBBLICI ISTITUZIONALI REGIONALI**  
**AGLI ORGANISMI REGIONALI**  
**e, p.c. ALL' ON.LE PRESIDENTE DELLA REGIONE**  
**AGLI ASSESSORI REGIONALI**  
**ALLA CORTE DEI CONTI - SEZIONE DI CONTROLLO DELLA REGIONE SICILIANA**  
**AI COLLEGI DEI REVISORI DEI CONTI C/O GLI ENTI PUBBLICI ISTITUZIONALI REGIONALI E AGLI ORGANISMI REGIONALI**

**LORO SEDI**

Il **1° gennaio 2015** sono entrate in vigore in Sicilia le disposizioni del Titolo I e del Titolo III del Decreto Legislativo n. 118 del 23 giugno 2011 e successive modifiche ed integrazioni (di seguito indicato come “Decreto”), in virtù del comma 1 dell'art. 6 della L.R. n. 21/2014.

Più recentemente sulla G.U.R.S. n. 3 del 16/1/2015 è stata pubblicata la legge regionale 13 gennaio 2015, n. 3 riguardante “Autorizzazione all'esercizio provvisorio del bilancio della Regione per l'anno 2015. Disposizioni finanziarie urgenti. Disposizioni in materia di armonizzazione dei bilanci.”: l'art. 11 di detta legge prevede disposizioni articolate per l'applicazione in Sicilia dell'Armonizzazione contabile, in sostituzione di quelle del predetto comma 1 dell'art. 6 della L.R. n. 21/2014, che viene abrogato.

Ai sensi dell'art. 1 del “Decreto”, a far data dalla sua entrata in vigore cessano di avere efficacia le disposizioni legislative regionali con esso incompatibili, fatte salve le disposizioni regionali di cui alla recente L.R. n. 3/2015, art.11.

In tema di “Armonizzazione” questo Assessorato:

- con la circolare n. 12 del 12 agosto 2014 ha avviato il censimento degli Enti e degli Organismi regionali interessati dalla riforma, finalizzato alla esatta definizione del “Gruppo Regione” per il consolidamento dei conti regionali;
- con la circolare n. 13 del 21 agosto 2014 ha avviato la procedura per la formazione del Bilancio di previsione pluriennale della Regione;
- con la circolare n. 17 del 14 novembre 2014 ha fornito agli Enti ed agli Organismi strumentali prime istruzioni per la formazione del Bilancio di previsione 2015.

Le predette circolari vengono qui richiamate e si intendono integralmente confermate.

La presente Circolare pone particolare attenzione alla nuova disciplina della gestione della spesa introdotta con l'Armonizzazione a decorrere dall'1 gennaio 2015 e dà cenni sul ricorso all'Esercizio Provvisorio e alla Gestione Provvisoria: essa interessa sia i Dipartimenti regionali sia gli Enti e gli Organismi strumentali della Regione che adottano la contabilità finanziaria.

Con separate circolari saranno diramate specifiche direttive in ordine all'esercizio provvisorio del Bilancio regionale ed alle nuove disposizioni regionali attuative dell'Armonizzazione, sia per i Dipartimenti regionali sia per gli Enti e gli Organismi regionali.

## La Prenotazione

L'istituto della prenotazione era già previsto dal comma 3 dell'art.11 della L.R. n. 47/1977 e successive modifiche ed integrazioni, ma con caratteristiche differenti.

Il principio della contabilità finanziaria c.d. "potenziata", all. 4/2 del "Decreto", al punto 5.1 stabilisce che: *"Ogni procedimento amministrativo che comporta spese 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"*.

Quanto sopra anche in ossequio al principio della Programmazione, all. 4/1 del "Decreto", che precisa, tra l'altro, che ciascuna Amministrazione deve porre attenzione al "corretto ed efficiente utilizzo delle risorse".

Il "Decreto", al comma 4 dell'art. 56 (impegni di spesa), stabilisce che *"Durante la gestione, con riferimento agli stanziamenti del bilancio di previsione, possono essere **prenotati** impegni relativi a procedure in via di espletamento. I provvedimenti relativi per i quali entro il termine dell'esercizio non è stata assunta dalla Regione l'obbligazione di spesa verso i terzi decadono e costituiscono economie di bilancio, concorrendo alla determinazione del risultato di amministrazione di cui all'art. 42."*

Il MEF nelle "Linee guida per la predisposizione del Bilancio di previsione 2015" invita a prevedere e a disciplinare nelle procedure interne **l'istituto della prenotazione dell'impegno**, *"il cui ruolo è stato fortemente rivalutato dalla riforma"*; il Ministero chiarisce che la prenotazione è necessaria:

- in tutti i casi in cui si avvia una procedura di spesa;
- nelle more della formalizzazione delle obbligazioni;
- come possibile strumento per la gestione del fondo pluriennale vincolato.

La prenotazione risulta particolarmente utile nei casi in cui diversi soggetti responsabili della spesa intervengono nella gestione del medesimo capitolo di bilancio ed, altresì, per i procedimenti di spesa per investimenti o che interessano comunque un arco di tempo pluriennale.

Con la prenotazione, in relazione a procedure in via di espletamento, si appone un vincolo provvisorio su una somma ritenuta occorrente in assenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata, al fine di rendere tale somma indisponibile per altri scopi.

A seguito del perfezionamento dell'obbligazione, che avviene con la determinazione della ragione del debito, della somma da pagare, del soggetto creditore, della specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio e della scadenza, la prenotazione è confermata e viene trasformata in impegno, con l'iscrizione degli estremi dello stesso.

La somma prenotata all'avvio del procedimento amministrativo può essere trasformata in un unico impegno o in più impegni di spesa, anche in momenti successivi; qualora l'impegno o gli impegni riferiti alla medesima prenotazione siano complessivamente di importo inferiore a quella, la residua parte della prenotazione non trasformata né più trasformabile in impegno deve essere cancellata come prenotazione al fine di ripristinare già nel corso dell'esercizio, quando possibile, la disponibilità sul capitolo.

Non è esclusa l'ipotesi contraria, in cui il procedimento amministrativo avviato, che ha dato luogo inizialmente alla prenotazione, si concluda con il perfezionamento di obbligazioni giuridiche (una o più) di importo complessivamente superiore alla prenotazione iniziale.

La prenotazione può essere effettuata con provvedimento amministrativo o anche con nota di comunicazione, purchè contenga comunque tutti gli elementi necessari a registrare la prenotazione (ragione del debito, capitolo, somma e scadenza previste).

La prenotazione degli impegni di spesa da effettuare sui capitoli operativi, disciplinata dal punto 5.1 dell'all. 4/2 del "Decreto", non va confusa con la prenotazione da effettuare sul Fondo pluriennale vincolato stanziato nella parte Spesa in corrispondenza ad impegni che si assumono nel medesimo esercizio con imputazione agli esercizi successivi.

In sede di prenotazione assume particolare importanza il preventivo coordinamento attraverso una corretta ed attenta programmazione, degli obiettivi prefissati dall'azione politica ed amministrativa con le risorse disponibili per il loro conseguimento.

Nel nuovo sistema contabile "armonizzato" la programmazione dell'azione amministrativa assume particolare rilievo fin dalla predisposizione del Bilancio di previsione, con la necessaria adeguata determinazione degli stanziamenti.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 52 del "Decreto", la gestione delle spese si attua attraverso le seguenti fasi:

- **impegno**
- **liquidazione**
- **ordinazione**



- **pagamento.**

Con la presente Circolare vengono trattate in linea generale le fasi della gestione della spesa, con particolare riferimento all'impegno ed alla liquidazione, segnalando che il "Decreto" prevede una serie consistente di deroghe significative e specificazioni, trattate al punto 5 del principio contabile applicato della competenza finanziaria, all. 4/2: ad esso si fa rimando per ogni dettaglio ed approfondimento in ordine alle particolari specificità.

## **L'Impegno**

L'impegno costituisce la prima 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.

La disponibilità finanziaria viene accertata con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

Con l'impegno vengono determinati:

- la ragione del debito;
- la somma da pagare;
- il soggetto creditore;
- la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio;
- la scadenza del debito.

Gli impegni di spesa (art.10) sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili: la scadenza dell'obbligazione coincide con la sua esigibilità, essa si concretizza quando non vi sono ostacoli alla riscossione del credito e quindi è consentito esercitare il diritto di credito e pretenderne l'adempimento.

Pertanto nei provvedimenti di assunzione di impegni, i soggetti responsabili della spesa dovranno indicare con chiarezza e precisione tutti gli elementi dell'impegno di spesa sopra elencati, dedicando particolare attenzione nel precisare la scadenza dell'obbligazione giuridica o tutte le scadenze che interessano più esercizi finanziari, in caso di impegni pluriennali.

Gli uffici finanziari e di riscontro contabile non potranno registrare i provvedimenti di impegno se essi non indicano la scadenza o le scadenze per l'intero importo impegnato, in quanto mancherebbe un elemento costitutivo del provvedimento.

Si raccomanda di trasmettere agli uffici di riscontro i provvedimenti di impegno



corredati di cronoprogramma di spesa o di qualsiasi altra documentazione idonea a comprovare la scadenza o le scadenze indicate nei provvedimenti stessi.

Non possono essere assunte obbligazioni che danno luogo ad **impegni di spesa corrente**:

- sugli esercizi successivi a quello in corso considerati nel bilancio di previsione, a meno che non siano connesse a contratti o convenzioni pluriennali o siano necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio;
- 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, imputate anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione, delle spese correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento dei prestiti, inclusa la quota capitale.

L'art. 56 del "Decreto" ribadisce che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate passive, da cui derivano spese, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadere, anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta l'esistenza di tutti gli elementi costitutivi già sopra specificati e la copertura finanziaria, dando atto anche degli effetti di spesa per ciascun esercizio finanziario del bilancio di previsione.

Per le **spese di investimento** che comportano impegni di spesa che vengono a scadere in più esercizi finanziari, si deve dare atto, al momento dell'attivazione del primo impegno, di avere predisposto, attraverso il cronoprogramma di cui al punto 5.3 dell' all. 4/2, la copertura finanziaria per l'effettuazione della spesa complessiva dell'investimento.

Infatti il punto 5.3 dell' all. 4/2 prevede che *"l'amministrazione nella fase della contrattazione richiede ove possibile che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. E' in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare"*.

La copertura finanziaria delle spese di investimento può essere costituita da:

- risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o negli esercizi successivi derivanti anche da mutui, forme di finanziamento flessibile, accensioni di prestiti i cui contratti prevedono l'esigibilità del finanziamento secondo i SAL;

- risorse accertate la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'Ente o di altra P.A.;
- dall'utilizzo dell'avanzo di Amministrazione;
- fino all'esercizio 2015, da una legge di autorizzazione all'indebitamento (per la Regione).

### **La liquidazione**

La fase della liquidazione della spesa è disciplinata dall'art. 57 del "Decreto", che stabilisce:

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

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

La liquidazione è regolamentata, altresì, al punto 6.1 del "Principio contabile applicato della contabilità finanziaria" all. 4/2 del "Decreto".

Dunque la spesa deve essere liquidata :

- a) alla scadenza, cioè quando diventa esigibile;
- b) a seguito della verifica della completezza della documentazione prodotta e della idoneità della stessa a comprovare il diritto del creditore;
- c) in seguito ad un legittimo e regolare impegno.

Per registrazione contabile si intende qualsiasi forma di evidenza contabile che consente di identificare le spese liquidate, distinguendole da quelle non liquidate.

Nella liquidazione deve essere verificato che:

- a) i documenti di spesa prodotti siano conformi alla legge, comprese quelle di natura fiscale, formalmente e sostanzialmente corretti;
- b) le prestazioni eseguite o le forniture di cui si è preso carico rispondano ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle altre condizioni pattuite;
- c) l'obbligazione sia esigibile, in quanto non sospesa da termine o condizione.

La liquidazione consente la puntuale determinazione della somma dovuta al creditore,

per una determinata ragione, e deve essere effettuata tempestivamente al momento della scadenza, al fine di attestare l'esigibilità del credito nell'esercizio in cui è effettuata.

Qualora la somma liquidata sia di importo inferiore all'impegno assunto, la differenza deve essere posta in economia con lo stesso provvedimento di liquidazione.

Alla fine dell'esercizio, gli impegni di spesa non liquidati o non liquidabili nell'esercizio in corso di gestione cui corrispondono comunque, obbligazioni esistenti, sono annullati e re-imputati all'esercizio in cui l'obbligazione risulta esigibile.

L'art. 3 del "Decreto", ai commi 4 e 7, disciplina rispettivamente le attività di Riaccertamento ordinario e di Riaccertamento straordinario (solo per i residui al 31/12/2014) dei residui che andranno condotte e definite entro i termini di redazione del rendiconto generale dell'esercizio finanziario 2014: per tali attività verranno fornite apposite istruzioni con separate circolari.

Con l'"Armonizzazione" i residui corrispondono esclusivamente a crediti e debiti esistenti ed esigibili, cioè per obbligazioni giuridiche perfezionate, scadute e non pagate.

In ogni caso possono essere considerate esigibili, e quindi liquidabili ai sensi del punto 6.1 dell'all. 4/2 del "Decreto", le spese impegnate nell'esercizio precedente, relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente, le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità, che la spesa è liquidabile, precisando che la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.

Il principio della competenza finanziaria c.d. "potenziata" precisa inoltre che la fase della liquidazione presenta una propria autonomia rispetto alla successiva fase dell'ordinazione della spesa; *"pertanto è necessario superare la prassi che prevede la contestuale liquidazione ed ordinazione della spesa"*.

Peraltro, ricorrendone i presupposti, non si può escludere che l'impegno e la liquidazione possano avvenire contestualmente.

Si precisa che è necessario procedere alla liquidazione della spesa al momento in cui questa diventa esigibile (cioè viene a scadenza), anche qualora non si può procedere all'effettivo pagamento per cause non strettamente legate al procedimento amministrativo di riferimento, quali insufficienza di disponibilità di cassa, vincoli di spesa posti in linea generale con norme di carattere finanziario (spending review) o limiti derivanti dal patto di stabilità.

Quanto alle fasi finali della gestione della spesa, si rimanda agli articoli 58 e 59 ed ai punti 6.2 e 6.3 dell'all. 4/2 del "Decreto", relativi all'emissione del mandato (ordinazione) ed all'estinzione del mandato (pagamento).

### **Esercizio Provvisorio e Gestione Provvisoria**

Si ritiene necessario con la presente circolare segnalare, altresì, che ai sensi del comma 16 dell'art. 11 del "Decreto" *"in caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2015, gli enti di cui al comma 1 applicano la relativa disciplina vigente nel 2014, ..."*.

Al riguardo si ricorda che per la Regione vige in atto soltanto l'istituto dell'esercizio provvisorio, previsto dall'art. 6 della L.R. n. 47/1977 e successive modifiche ed integrazioni, mentre per gli Enti e gli Organismi strumentali entrambi gli istituti giuridici sono disciplinati dall'art. 23 del Testo Coordinato del Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 con le modifiche apportate dal Decreto del Presidente della Regione Siciliana n. 729 del 29 maggio 2006 - "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui all'art. 18, c.4, della legge regionale 22 dicembre 2005, n.19".

Pare opportuno precisare, comunque, che sia il riaccertamento ordinario dei residui, (previsto dal comma 4 dell'art. 3 del "Decreto"), sia il riaccertamento straordinario dei residui, (previsto dal comma 7 dell'art. 3 del "Decreto"), devono essere effettuati anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria (C.fr. rispettivamente commi 4 e 9 dell'art. 3 del "Decreto").

Nel rappresentare la particolare rilevanza degli argomenti trattati, si invitano le Amministrazioni in indirizzo ad assicurare la più ampia diffusione delle direttive contenute nella presente circolare, confidando nella scrupolosa osservanza delle stesse.

Si invitano le Ragionerie Centrali a verificare nei termini di legge la puntuale osservanza delle presenti disposizioni, prestando la consueta collaborazione ai Dipartimenti regionali

Si segnala, altresì, ai Dipartimenti regionali l'opportunità di intervenire per la diffusione e l'osservanza della presente Circolare presso tutti gli Enti strumentali e gli Organismi strumentali da essi dipendenti.

La presente circolare sarà pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione Siciliana e

inserita sul sito Internet della Regione Siciliana ([www.regione.sicilia.it](http://www.regione.sicilia.it)), nella home-page del Dipartimento Bilancio e Tesoro -Ragioneria Generale della Regione, nella sezione dedicata alle circolari.



L'ASSESSORE ALL'ECONOMIA

(Dott. Alessandro Baccei)

Il Ragioniere Generale  
Dott. Salvatore Sammartano

Il Dirigente del Servizio  
Dott. Luciano Calandra

Il Funzionario Direttivo  
Dott.ssa Giuseppa D'Amico

Il Funzionario Direttivo  
Sig. Alessandra Troia