



Regione Siciliana

Assessorato dell'Economia
Dipartimento Regionale Bilancio e Tesoro
Ragioneria Generale della Regione
Servizio 5 - "Vigilanza"

Prot. n.26886

Palermo, 14/5/2015

CIRCOLARE N. 14

Oggetto: Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio: disciplina del Risultato di Amministrazione.

Agli Enti Pubblici Istituzionali regionali
Agli Organismi regionali
Ai Collegi dei Revisori dei conti
c/o Enti Pubblici ed Organismi della Regione
e, p.c. All' On.le Presidente della Regione
Ufficio di Gabinetto
Agli Assessori regionali
Uffici di Gabinetto
Ai Dipartimenti regionali
Alla Corte dei conti
Sezione di Controllo per la Regione Siciliana

L o r o S e d i

Il decreto legislativo 23/6/2011 n. 118 e successive modifiche ed integrazioni (di seguito il "Decreto"), recepito nell'ordinamento regionale in ultimo con l'art. 11 della L.R. 13/1/2015 n. 3, ha introdotto notevoli innovazioni anche riguardo alla disciplina del Risultato di Amministrazione.

Nel segnalare in particolare le più recenti modifiche apportate al Decreto dalla legge 23/12/2014 n. 190 (Legge di Stabilità per l'anno 2015), la presente circolare intende fornire un compendio della nuova normativa, a beneficio degli Enti ed Organismi strumentali della Regione che adottano la contabilità finanziaria secondo la riforma contabile dell'Armonizzazione.

La nuova disciplina del Risultato di Amministrazione ha importanti refluenze per la formazione sia dei documenti contabili (bilancio di previsione e rendiconto generale) sia per alcuni aspetti

gestionali e per gli adempimenti connessi alla salvaguardia degli equilibri di bilancio da osservare durante l'anno; importanti novità riguardano la destinazione e l'utilizzo dell'Avanzo, nonché le disposizioni a presidio degli equilibri di bilancio e quelle relative alla copertura dell'eventuale Disavanzo.

A. Definizione del Risultato di Amministrazione

Secondo il principio contabile applicato della Contabilità Finanziaria, all. 4/2 – punto 9.2 del Decreto, il Risultato di Amministrazione alla fine dell'esercizio consiste nel fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, come risultanti dai dati del rendiconto generale, cui si sottrae ulteriormente il fondo pluriennale vincolato determinato alla medesima data. In formula:

$$\begin{aligned} \text{Risultato di Amministrazione} &= & + \text{giacenza di cassa} \\ & & + \text{residui attivi} \\ & & - \text{residui passivi} \\ & & - \text{F.P.V. spesa} \end{aligned}$$

Come in passato, il Risultato di Amministrazione, se positivo, costituisce l'Avanzo di Amministrazione; se negativo, costituisce il Disavanzo di Amministrazione.

L'Avanzo rappresenta l'insieme indistinto delle risorse finanziarie acquisite e non ancora impiegate, in termini di competenza, durante tutte le gestioni precedenti; il Disavanzo rappresenta invece il deficit finanziario, in termini di competenza, derivante dalle gestioni precedenti, che necessita di copertura finanziaria insieme alle nuove spese che si prevede di impegnare.

Il Risultato di Amministrazione determinato con il rendiconto generale è certo; mentre ai fini del bilancio di previsione viene determinato l'importo del Risultato di Amministrazione presunto dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce.

B. Esposizione nei documenti contabili

Il comma 1 dell'art. 40 del Decreto prevede che, per ciascuno degli esercizi in cui è articolato, il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario di competenza: tale pareggio generale, tra il totale delle entrate previste ed il totale delle spese previste, comprende l'iscrizione del Risultato di Amministrazione: l'utilizzo dell'Avanzo tra le entrate o il recupero del Disavanzo tra le spese.

L'Avanzo di Amministrazione si applica solo al primo esercizio del bilancio di previsione e può finanziare le spese che si prevede di impegnare in tale esercizio, con imputazione al medesimo esercizio o a quelli successivi; quindi l'Avanzo iscritto nel primo esercizio può costituire copertura anche del fondo pluriennale vincolato stanziato nella spesa.

Il comma 10 dell'art. 3 del Decreto prevede una deroga, valida solo per il primo bilancio di previsione in "armonizzazione", alla regola sopra riportata dell'integrale iscrizione dell'Avanzo in entrata del primo esercizio del bilancio di previsione: la quota libera dell'Avanzo di Amministrazione al 31.12.2014 non può essere applicata al bilancio di previsione 2015 prima del Riaccertamento straordinario dei residui previsto dal comma 7 dell'art. 3 del Decreto.

L'eventuale Disavanzo di Amministrazione è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione, tra le uscite, salvo quanto più avanti precisato nell'apposito paragrafo F.

Nel bilancio di previsione per l'anno n , il Risultato di Amministrazione dell'esercizio precedente ($n-1$) è presunto in quanto non è ancora formalmente accertato con il Rendiconto generale; il Risultato di Amministrazione quindi viene stimato, con le metodologie descritte nei paragrafi successivi. La stima del Risultato di Amministrazione dell'anno $n-1$ e la sua destinazione nell'esercizio n vengono esposti in allegato al bilancio di previsione, secondo il prospetto allegato 9/a al Decreto.

Dopo che il Risultato di Amministrazione dell'anno $n-1$ viene accertato con il Rendiconto generale, è necessario adeguare il bilancio di previsione dell'anno n con variazioni di bilancio che costituiscono l'*assestamento tecnico*, tali da riportare il Risultato di Amministrazione $n-1$, inizialmente iscritto in via presuntiva, al suo esatto ammontare determinato con il Rendiconto.

Il Rendiconto generale dell'esercizio n espone il Risultato di Amministrazione dell'esercizio precedente $n-1$, applicato al bilancio di previsione dell'anno di riferimento n : il Risultato di Amministrazione presunto viene riportato nella colonna delle previsioni iniziali; quello definitivo, assestato dopo il Rendiconto generale dell'esercizio $n-1$, viene riportato nella colonna delle previsioni definitive.

Il Risultato di Amministrazione dell'anno di riferimento n , la sua composizione e la sua destinazione prevista per l'esercizio $n+1$ vengono determinati ed esposti in allegato al Rendiconto generale mediante il prospetto 10/a allegato al Decreto.

C. Composizione e Destinazione

Il Risultato di Amministrazione è distinto in:

- Fondi vincolati;
- Fondi accantonati;
- Fondi destinati agli investimenti;
- Fondi liberi.

C.1 Fondi vincolati

Ai sensi del comma 5 dell'art. 42 del Decreto, costituiscono quote vincolate 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 finanziare investimenti determinati;
- derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'Ente con specifica destinazione;
- derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'Ente ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

Quest'ultima ipotesi può sussistere solo se l'Ente regionale:

- non ha rinviato la copertura del Disavanzo di Amministrazione agli esercizi successivi,
- ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio (secondo la pertinente disciplina del Decreto),
- non sia soggetto alla disciplina del comma 6 dell'art. 32 della L.R. n. 6/1997 e successive modifiche ed integrazioni, che viene richiamata nel successivo paragrafo D.

Il vincolo nel Risultato di Amministrazione per le entrate vincolate che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse.

C.2 Fondi accantonati

La quota accantonata del Risultato di Amministrazione è costituita dagli accantonamenti:

Via Notarbartolo, 17 – 90141 Palermo - Telefono 091-7076824 – Fax 091-7076726
e-mail: servizio.vigilanza.bilancio@regione.sicilia.it - pec: serv5.bilancio@pec.regione.sicilia.it
cert.mail: dipartimento.bilancio@certmail.regione.sicilia.it

- al fondo crediti di dubbia esigibilità, disciplinato e determinato secondo il punto 3.3 dell'all. 4/2 al Decreto;
- a fronte dei residui passivi perenti (qualora ancora esistenti e fino al loro esaurimento);
- per le altre passività potenziali (altri fondi spese e rischi).

In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione della riforma, l'Ente accantona nell'Avanzo di Amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità, come quantificato nel prospetto allegato 10/c al Decreto.

Al fine di adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato, l'Ente verifica la congruità del fondo e procede:

- a) in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento nel bilancio di previsione relativo all'accantonamento al fondo, in relazione ai crediti che si ritiene sorgano nell'esercizio;
- b) in sede di rendiconto ed in sede di controllo della salvaguardia degli equilibri, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'Avanzo di Amministrazione, sulla base dell'ammontare dei residui attivi degli esercizi precedenti e di quelli dell'esercizio in corso.

C.3 Fondi destinati agli investimenti

La quota del Risultato di Amministrazione destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non impegnate a fine esercizio.

C.4 Fondi liberi

La differenza tra l'Avanzo di Amministrazione complessivo e la somma tra le quote dell'Avanzo vincolate, accantonate e destinate agli investimenti (come declinate ai punti precedenti C.1, C.2 e C.3) costituisce, se positiva, la quota libera dell'Avanzo di Amministrazione.

Qualora il Risultato di Amministrazione non sia sufficiente a comprendere la somma tra le quote vincolate, le quote destinate agli investimenti e le quote accantonate, la parte mancante (deficit) è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come Disavanzo da recuperare.

D. Utilizzo dell'Avanzo di Amministrazione

Come esposto al paragrafo precedente, l'Avanzo di Amministrazione presunto viene interamente applicato al bilancio di previsione (fatta salva la deroga prevista dal comma 10 dell'art. 3 del Decreto, richiamata al precedente paragrafo B); tuttavia bisogna distinguere la "previsione dell'utilizzo" dell'Avanzo, cioè l'applicazione di questo al bilancio di previsione, dall'effettivo utilizzo, che consiste invece nel concreto impiego delle corrispondenti risorse durante la gestione.

Regola generale è che l'Avanzo di Amministrazione può essere utilizzato solo dopo essere stato accertato e verificato con il Rendiconto generale, reso esecutivo con l'approvazione (ove prevista) da parte del Dipartimento regionale che esercita la vigilanza amministrativa o della Giunta regionale.

D.1 Quote vincolate

I commi 8 e 9 dell'art. 42 del Decreto, in deroga alla regola generale sopra richiamata, disciplinano l'utilizzo delle quote vincolate del Risultato di Amministrazione, qualora ciò avvenga prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'anno precedente: le quote vincolate del Risultato di Amministrazione presunto dell'esercizio precedente possono essere immediatamente utilizzate, per le finalità cui sono destinate, mediante l'iscrizione nel bilancio di previsione o variazioni al bilancio.

Per consentire l'impiego delle quote vincolate ai sensi del comma 8, entro il 31 gennaio

l'Organo di vertice dell'Ente deve:

- verificare l'importo delle quote vincolate del Risultato di Amministrazione dell'anno precedente sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate;
- approvare l'aggiornamento del prospetto esplicativo del Risultato di Amministrazione presunto, allegato al bilancio di previsione – all. 9/a al Decreto.

Se la quota vincolata del Risultato di Amministrazione presunto è inferiore all'importo applicato al bilancio di previsione, l'Ente deve effettuare le necessarie variazioni per adeguare l'impiego del Risultato di Amministrazione vincolato.

Durante l'esercizio provvisorio tale utilizzo è consentito con ulteriori vincoli: esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente (comma 8).

D.2 Quote accantonate

Le quote accantonate del Risultato di Amministrazione presunto dell'esercizio precedente, risultanti dall'ultimo consuntivo approvato, possono essere immediatamente utilizzate per le finalità cui sono destinate con le medesime procedure contabili previste per le quote vincolate, indicate al comma 8 dell'art. 42 del Decreto e richiamate al paragrafo D.1.

Prima dell'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente, l'Ente può utilizzare (sempre per le finalità cui sono destinate) anche le quote del Risultato di Amministrazione presunto accantonate nel corso dell'esercizio precedente, e quindi non ricomprese nell'ultimo consuntivo approvato; in tal caso l'Ente deve:

- operare una variazione al bilancio;
- verificare l'importo delle quote del Risultato di Amministrazione dell'anno precedente sulla base di un preconsuntivo relativo a tutte le entrate e le spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e alle spese vincolate;
- aggiornare il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie, allegato al rendiconto (all. 10/d al Decreto).

Le quote accantonate del Risultato di Amministrazione possono essere utilizzate solo a seguito del manifestarsi degli eventi che hanno determinato gli accantonamenti; quando invece si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del Risultato di Amministrazione è liberata dal vincolo.

In particolare la quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità può essere utilizzata a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il Risultato di Amministrazione. Quando un credito è dichiarato definitivamente ed assolutamente inesigibile, lo si elimina dalle scritture finanziarie e per lo stesso importo si riduce la quota accantonata nel Risultato di Amministrazione a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità.

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi è rideterminata la quota dell'Avanzo accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Si sottolinea che, secondo il principio contabile 4/2 – punto 3.3, fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato, non è possibile utilizzare l'Avanzo di Amministrazione.

D.3 Quote destinate ad investimenti

La quota del Risultato di Amministrazione destinata agli investimenti è utilizzabile con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.

D.4 Quote libere

La quota libera dell'Avanzo di Amministrazione dell'esercizio precedente, accertato con il

rendiconto generale, può essere utilizzata con provvedimento di variazione di bilancio per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

- a) copertura dei debiti fuori bilancio;
- b) provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
- c) finanziamento di spese di investimento;
- d) finanziamento di spese correnti a carattere non permanente;
- e) estinzione anticipata dei prestiti.

E' necessario a questo punto precisare che per gli Enti pubblici della Regione Siciliana continuano ad applicarsi le disposizioni del comma 6 dell'art. 32 della L.R. n. 6/1997 e successive modifiche ed integrazioni:

“6. I contributi per le spese di funzionamento di enti, aziende ed istituti regionali sono erogati in due semestralità anticipate. L'erogazione della seconda semestralità ... deve essere effettuata al netto dell'avanzo di amministrazione utilizzabile determinato con il predetto conto; l'avanzo di amministrazione utilizzabile non viene portato in diminuzione del contributo regionale da erogare fino alla concorrenza del 5 per cento della spesa corrente complessivamente prevista risultante dal conto consuntivo e con il limite massimo di 150 mila euro. Le somme non utilizzate per effetto del presente comma costituiscono economie di spesa per il bilancio regionale.”.

Rispetto alle direttive emanate da questa Amministrazione con le precedenti circolari (vedi in ultimo la circ. n. 4/2010), si precisa che la nozione di “avanzo di amministrazione utilizzabile” della legge regionale deve coincidere con la quota libera dell'Avanzo di Amministrazione, definita dal Decreto come sopra descritto.

Pertanto i Dipartimenti regionali titolari della gestione delle spese per contributi in favore degli Enti regionali cui si applica la disciplina in questione dovranno erogare la seconda semestralità del contributo solo dopo che gli Enti abbiano presentato il Rendiconto generale dell'anno precedente e trattenere da questa una somma corrispondente alla quota libera dell'Avanzo di Amministrazione, ridotta di una somma pari al 5% della spesa corrente ma non superiore a 150.000 euro.

Si ritiene di potere coordinare le priorità di utilizzo della quota libera dell'Avanzo indicate al comma 6 dell'art. 42 del Decreto con le disposizioni tuttora vigenti del comma 6 dell'art. 32 della L.R. n. 6/1997 nel senso che il Dipartimento regionale che eroga il contributo non può trattenere risorse necessarie all'Ente per soddisfare le finalità di cui al punto a) del comma 6 dell'art. 42 del Decreto, qualora il 5% della spesa corrente (con un massimo di 150.000 euro), che rimane nella disponibilità dell'Ente, non sia sufficiente a soddisfare i debiti fuori bilancio emersi.

Nei documenti descrittivi che accompagnano il Rendiconto generale e l'Assestamento tecnico gli Enti, in apposita sezione, devono esplicitare il seguente conteggio:

$$\begin{aligned} &+ \text{Quota libera dell'Avanzo di Amministrazione (a)} \\ &- \text{5\% della spesa corrente – max € 150.000 (b)} \\ &= \text{quota dell'Avanzo da trattenere (c)} \end{aligned}$$

Solo se sono emersi debiti fuori bilancio che non trovano copertura nella voce b, è possibile ridurre corrispondentemente la voce c.

L'Ente deve esporre in bilancio e contabilizzare la somma che la Regione dovrà trattenere dalla seconda semestralità del contributo regionale secondo le modalità già indicate con la circ. n. 4/2010 al paragrafo 5: detta somma deve essere appostata nelle uscite del preventivo finanziario in un apposito “Fondo avanzo di amministrazione” indisponibile: l'economia di spesa che si determina a fine esercizio su detto fondo serve a compensare la minore entrata accertata per contributo regionale, garantendo, a parità di tutte le altre condizioni, l'equilibrio finanziario gestionale.

Si ricorda ai Dipartimenti regionali titolari della spesa che, per espressa previsione legislativa,

detta somma deve costituire economia per il bilancio della Regione.

E) Allegati ai documenti contabili

Ai sensi dell'art. 11 del Decreto, al bilancio di previsione finanziario si allega, tra l'altro, “*il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione*” (comma 3, lett. a) secondo il modello di cui all'allegato 9/a del Decreto; mentre al rendiconto della gestione si allega, tra l'altro, “*il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione*” (comma 4, lett. a) secondo il modello di cui all'allegato 10/a del Decreto.

Il prospetto esplicativo (o “*tabella dimostrativa*”, giusto punto 9.7 del principio contabile all. 4/1) del Risultato di Amministrazione presunto, da allegare al bilancio di previsione, evidenzia le risultanze presuntive della gestione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio e consente di verificare l'esistenza di un eventuale Disavanzo al fine di provvedere alla relativa copertura.

La prima parte del prospetto determina il Risultato di Amministrazione attraverso:

1. il Risultato di Amministrazione iniziale dell'esercizio precedente (dato certo), come da ultimo consuntivo approvato;
2. il Risultato di Amministrazione dell'esercizio precedente alla data di elaborazione del bilancio, calcolato sulla base delle registrazioni contabili a quella data;
3. la stima degli impegni e degli accertamenti che si prevede di assumere nel resto dell'esercizio;
4. la stima delle variazioni dei residui attivi e passivi che si prevede di effettuare in sede di riaccertamento;
5. la stima del fondo pluriennale vincolato definitivamente stanziato in spesa dell'esercizio precedente.

La seconda parte del prospetto indica la composizione del Risultato di Amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, come determinato nella prima parte, nelle sue quote costitutive già descritte al precedente paragrafo C:

1. quota vincolata, suddivisa secondo la classificazione prevista dal comma 5 dell'art. 42 del Decreto;
2. quota accantonata, suddivisa tra fondo crediti di dubbia esigibilità, residui perenti (qualora esistenti) e altre passività potenziali;
3. quota destinata agli investimenti;
4. quota libera.

La terza parte del prospetto indica l'importo della quota vincolata applicata al primo esercizio del bilancio di previsione.

Una Guida esaustiva per la compilazione del prospetto è riportata in calce allo stesso e al punto 9.7 del principio contabile all. 4/1, cui si rinvia per ogni dettaglio.

Il prospetto dimostrativo del Risultato di Amministrazione al 31 dicembre, da allegare al rendiconto generale, nella prima parte espone la formazione del Risultato di Amministrazione secondo la consueta struttura, considerando con segno negativo anche il fondo pluriennale vincolato, suddiviso in fondo per spese correnti e fondo per spese in conto capitale.

La seconda parte del prospetto indica la composizione del Risultato di Amministrazione, come determinato nella prima parte, nelle sue quote costitutive già descritte al precedente paragrafo C.

Alcune note in calce al prospetto sono di ausilio per la compilazione.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 11 del Decreto, la nota integrativa allegata al bilancio di

previsione deve indicare, tra l'altro:

- l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del Risultato di Amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo le diverse tipologie di vincolo (lett. b);
- l'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del Risultato di Amministrazione presunto, distinguendo le diverse tipologie di vincolo (lett. c).

Ai sensi del comma 6 dell'art. 11 del Decreto, la relazione sulla gestione allegata al rendiconto, tra l'altro, deve illustrare l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del Risultato di Amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo le diverse tipologie di vincolo (lett. d).

Infine merita menzione il Prospetto della rideterminazione del Risultato di Amministrazione a seguito del Riaccertamento straordinario dei residui, allegato n. 5/2 al Decreto, previsto dal comma 8 dell'art. 3 del Decreto:

- la prima parte del prospetto riporta il raccordo tra il Risultato di Amministrazione al 31/12/2014, determinato con il rendiconto generale 2014, ed il medesimo Risultato di Amministrazione "rettificato" a seguito del riaccertamento straordinario dei residui;
- la seconda parte del prospetto indica la composizione del Risultato di Amministrazione, come determinato nella prima parte, nelle sue quote costitutive già descritte al precedente paragrafo C.

Evidentemente gli allegati relativi al Risultato di Amministrazione in vigore fino al 31/12/2014, introdotti dal Testo coordinato e presi in considerazione nelle relative circolari emanate da questa Amministrazione, non dovranno essere più utilizzati a partire dal corrente esercizio finanziario 2015, in quanto sostituiti definitivamente da quelli introdotti dal Decreto e trattati nella presente circolare; più precisamente:

- al bilancio di previsione 2015 dovrà essere allegato, tra gli altri, il prospetto 9/a;
- alla delibera del riaccertamento straordinario dei residui dovrà essere allegato il prospetto 5/2;
- al rendiconto generale dell'anno 2015 dovrà essere allegato il prospetto 10/a.

E' appena il caso di ribadire che i dati riportati nei prospetti allegati in questione devono trovare esatto riscontro nei corrispondenti dati contenuti nei documenti contabili di riferimento.

F) Disavanzo di Amministrazione

La riforma contabile, in ossequio ai principi di maggiore trasparenza e rigore finanziario che la ispirano, ha apportato notevoli novità anche in ordine alla disciplina dell'eventuale Disavanzo di Amministrazione; la riforma tiene presente, altresì, gli effetti finanziari immediatamente derivanti dall'introduzione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata che impone, tra l'altro, sia la procedura del Riaccertamento straordinario dei residui, previsto dal comma 7 dell'art. 3 del Decreto, sia nuovi accantonamenti, quali quelli a fronte dei crediti di dubbia e difficile esazione: le nuove regole contabili, evidentemente, possono generare tensioni finanziarie già nella predisposizione del bilancio di previsione 2015.

Il Disavanzo di Amministrazione, certo o presunto, è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica al bilancio il Disavanzo accertato è considerata dal legislatore alla stregua della mancata approvazione del rendiconto.

Il Disavanzo di Amministrazione può anche essere ripianato per quote in tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione; in tal caso l'Organo vertice dell'Ente deve assumere apposita

delibera che approva il piano di rientro dal Disavanzo, da sottoporre al parere del Collegio dei Revisori dei conti.

Tale delibera:

- deve individuare i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio;
- deve contenere l'impegno di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo;
- è allegata sia al bilancio di previsione sia al rendiconto, quale parte integrante.

Ai fini del rientro, il piano può utilizzare 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 conto capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

In armonia con le disposizioni del comma 13 dell'art. 42 del Decreto, l'Organo di vertice dell'Ente, con periodicità almeno semestrale, deve trasmettere al Dipartimento regionale che esercita la vigilanza amministrativa una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro.

Se durante la gestione in esercizio provvisorio le attività di verifica finalizzate all'utilizzo delle quote vincolate dell'Avanzo presunto fanno emergere un Disavanzo di Amministrazione presunto, fino all'approvazione del bilancio di previsione la gestione prosegue secondo le modalità previste per la gestione provvisoria; in armonia con le disposizioni del comma 15 dell'art. 42 del Decreto, il Dipartimento regionale che esercita la vigilanza amministrativa e l'Ente, ciascuno per quanto di propria competenza, devono attivarsi per definire al più presto l'esecutività del bilancio di previsione dell'Ente.

Maggiore Disavanzo derivante dal Riaccertamento straordinario dei residui e dall'accantonamento dell'esercizio 2015 al fondo crediti dubbia esigibilità

Il comma 15 dell'art. 3 del Decreto stabilisce che, qualora il Riaccertamento straordinario dei residui accertati al 1° gennaio 2015 un Disavanzo di Amministrazione dell'esercizio 2014 peggiore del Risultato di Amministrazione già determinato con il rendiconto 2014, la copertura di tale maggiore disavanzo deve avvenire secondo le modalità e i tempi da stabilire con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero dell'Interno.

Ai sensi del successivo comma 16 dello stesso art. 3, nelle more dell'emanazione di detto decreto, l'eventuale maggiore Disavanzo di Amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal Riaccertamento straordinario dei residui e dall'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità per l'esercizio 2015 è ripianato in massimo 30 esercizi, per quote annue costanti.

In attesa del decreto di cui al comma 15 dell'art. 3, in attuazione delle disposizioni del comma 16, il Ministero dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministero dell'Interno, previa intesa della Conferenza unificata, ha emanato il decreto 2/4/2015, concernente “Criteri e modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante dal Riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011”, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 89 del 17 Aprile 2015 (di seguito, per la presente circolare, “decreto MEF”).

Innanzitutto l'art. 1 del “decreto MEF” stabilisce che il “maggiore disavanzo” di cui ai commi 15 e 16 dell'art. 3 del Decreto sussiste solo se dal Riaccertamento straordinario dei residui scaturisce un Disavanzo all'1/1/2015; facendo riferimento al prospetto dimostrativo del Risultato di Amministrazione conseguente al Riaccertamento straordinario dei residui (all. 5/2 al Decreto), il “maggiore disavanzo” viene definito, alternativamente, quale:

- a) intera quota libera del Risultato di Amministrazione all'1/1/2015 – voce “m” del prospetto 5/2 - se dal rendiconto 2014 scaturiva un Avanzo di Amministrazione o il pareggio al 31/12/2014;
- b) differenza algebrica tra la quota libera del Risultato di Amministrazione all'1/1/2015 – voce “m” del prospetto 5/2 - ed il Risultato di Amministrazione al 31/12/2014 derivante dal rendiconto, se

Via Notarbartolo, 17 – 90141 Palermo - Telefono 091-7076824 – Fax 091-7076726

e-mail: servizio.vigilanza.bilancio@regione.sicilia.it - pec: serv5.bilancio@pec.regione.sicilia.it

cert.mail: dipartimento.bilancio@certmail.regione.sicilia.it

questo è negativo.

Con particolare riferimento alla superiore ipotesi sub b), l'art. 2 del “decreto MEF” precisa che la quota del Disavanzo all'1/1/2015 corrispondente al Disavanzo già accertato con il rendiconto 2014, e quindi indipendente dal Riaccertamento straordinario dei residui all'1/1/2015, deve essere ripianata con le modalità di cui al comma 12 dell'art. 42 del Decreto, sopra descritte nel presente paragrafo (nel primo esercizio oppure piano di rientro entro gli esercizi del bilancio di previsione); mentre il “maggiore disavanzo” conseguente al Riaccertamento straordinario deve essere ripianato in ossequio alle disposizioni del comma 16 dell'art. 3 del Decreto, cioè a quote costanti in un massimo di 30 anni, e del “decreto MEF”.

Entro 45 giorni dall'approvazione del Riaccertamento straordinario dei residui, l'Organo di vertice dell'Ente deve approvare la delibera di ripiano del “maggiore disavanzo”, previo parere del Collegio dei Revisori, stabilendo l'importo da recuperare annualmente.

Secondo l'art. 2 del “decreto MEF”, il “maggiore disavanzo” può essere ripianato attraverso:

- i proventi derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili (commi da 4 a 7);
- lo svincolo delle quote vincolate del Risultato di Amministrazione formalmente attribuite dall'Ente (comma 8, lett. a);
- la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti (comma 8, lett. b).

Per le necessarie specificazioni, si rinvia alle disposizioni del citato art. 2.

L'art. 4 del “decreto MEF” indica una disciplina, analitica e rigorosa, finalizzata al rispetto del programma di ripiano del “maggiore disavanzo” attraverso sistematiche verifiche da effettuare in sede di rendiconto, a partire da quello dell'esercizio 2015. Nel rinviare alle disposizioni del citato art. 4, in sintesi si rappresenta che:

- ai sensi del comma 12 dell'art. 42 del Decreto, il Disavanzo di Amministrazione al 31/12/2014 accertato con il Rendiconto dell'esercizio 2014, può trovare copertura in tutti gli esercizi del bilancio di previsione pluriennale approvato nel 2015; le successive disposizioni del citato art. 42 sono poste a presidio del rispetto del piano di rientro;
- il programma di ripiano del “maggiore disavanzo” all'1/1/2015 derivante dal Riaccertamento straordinario dei residui deve essere verificato annualmente e, nell'ipotesi in cui a fine anno l'Ente accerti che non è riuscito a recuperare la quota programmata del “maggiore disavanzo”:
 - a) se il mancato recupero o l'ulteriore peggioramento si sono verificati nel 2015, questi vanno recuperati negli esercizi del bilancio pluriennale in corso, in aggiunta alle quote da ripianare sia ai sensi comma 12 dell'art. 42 (disavanzo al 31/12/2014) sia ai sensi del comma 16 dell'art. 3 (“maggiore disavanzo” all'1/1/2015);
 - b) se il mancato recupero o l'ulteriore peggioramento si verificano negli 2016 e seguenti, essi vanno recuperati per intero nell'esercizio successivo insieme alle altre quote già previste.

Disavanzo tecnico

La procedura del Riaccertamento straordinario dei residui prevede, tra l'altro, la verifica della scadenza di ciascun residuo, attivo e passivo, con la conseguente reimputazione ad esercizi successivi al 2014, qualora i corrispondenti crediti o debiti non siano scaduti al 31/12/2014, secondo l'anno in cui ricade ciascuna scadenza.

Qualora, per tali reimputazioni contabili, i residui passivi reimputati ad un esercizio risultino di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza:

- può essere finanziata con le risorse dell'esercizio;
- oppure costituire un “disavanzo tecnico” che sarà coperto, nei bilanci degli esercizi successivi mediante il fenomeno opposto: cioè con i residui attivi reimputati a tali esercizi in eccedenza rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata.

Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al Disavanzo tecnico.

Anche l'Avanzo tecnico – che si verifica qualora i residui attivi reimputati ad un esercizio risultano di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui passivi reimputati nel medesimo esercizio – deve essere sterilizzato accantonando il corrispondente importo in aggiunta agli stanziamenti di spesa del fondo pluriennale vincolato.

Fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'Avanzo di Amministrazione.

In conclusione del presente paragrafo si invitano i Signori Revisori dei conti a vigilare con la massima attenzione sulla corretta applicazione da parte degli Enti di tutte le parti della disciplina del Disavanzo di Amministrazione, con riguardo sia alla esatta determinazione sia alla corretta imputazione sia alla puntuale copertura e tempestivo rientro, soprattutto se dilazionati nel tempo in ossequio alle specifiche disposizioni dell'art. 42 e dell'art. 3 del Decreto. Infatti vengono qui in rilievo sia l'esatta rappresentazione in bilancio di importanti aspetti gestionali, e conseguentemente la correttezza e la veridicità dei documenti contabili, sia la salvaguardia degli equilibri di bilancio e quindi la tutela del pubblico erario; tutti aspetti che coinvolgono pienamente le competenze e le responsabilità degli Organi di controllo interno degli Enti pubblici regionali.

Ad ogni buon fine si allegano alla presente copie dei prospetti relativi al Risultato di Amministrazione trattati al precedente paragrafo E.

- Allegato 9/a : Tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto;
- Allegato 10/a: Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
- Allegato 5/2: Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui.

Inoltre si ritiene utile richiamare di seguito le precedenti circolari diramate da questo Assessorato in materia di “Armonizzazione”:

- circ. n.17 del 14/11/2014, concernente “Avvio dell'Armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci per gli Organismi e gli Enti pubblici strumentali della Regione - prime istruzioni per la formazione del bilancio di previsione 2015”;
- circ. n. 2 del 26/1/2015, concernente “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”;
- circ. n. 6 del 11/2/2015, concernente “Armonizzazione dei sistemi contabili - Esercizio provvisorio e Gestione provvisoria”;
- circ. n. 10 del 25/3/2015, concernente “Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio - D.Lgs. n. 118/2011 e s.m.i: Riaccertamento ordinario e Riaccertamento straordinario dei residui”.

Infine l'occasione sembra opportuna per segnalare alcuni documenti particolarmente rilevanti per l'attuazione in generale della riforma contabile, disponibili sul sito Arconet:

- Audizione della Corte dei Conti - Sezione Autonomie in Commissione Parlamentare per l'attuazione del Federalismo Fiscale del 29 Maggio 2014 sullo schema di decreto legislativo recante “Disposizioni integrative e correttive del Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro Organismi”;
- Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 8 del 2/2/2015, concernente “Enti ed organismi pubblici – bilancio di previsione per l'esercizio 2015”;

Via Notarbartolo, 17 – 90141 Palermo - Telefono 091-7076824 – Fax 091-7076726
e-mail: servizio.vigilanza.bilancio@regione.sicilia.it - pec: serv5.bilancio@pec.regione.sicilia.it
cert.mail: dipartimento.bilancio@certmail.regione.sicilia.it

- Deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR, adunanza del 17 febbraio 2015, della Corte dei Conti – Sezione delle autonomie, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 57 del 10 marzo 2015 (S.O. n. 9), concernente “Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti Locali (d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014)”.

Si raccomanda ai Dipartimenti regionali che leggono per conoscenza di dare massima diffusione della presente presso tutti gli Enti strumentali e tutti gli Organismi strumentali da essi dipendenti, sensibilizzandoli ai fini della scrupolosa sua osservanza, avvertendo sin d'ora che questa Amministrazione, qualora richiesto, non esprimerà positivamente il proprio parere sui documenti contabili redatti in maniera difforme.

Gli Enti ed Organismi regionali in indirizzo dovranno attivarsi con immediatezza per la corretta applicazione delle presenti istruzioni. I Signori Revisori dei conti vorranno attivarsi affinché gli Enti seguano le presenti direttive.

La presente circolare sarà pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione Siciliana e inserita sul sito internet della Regione Siciliana (www.regione.sicilia.it), nella home-page del Dipartimento Bilancio e Tesoro – Ragioneria Generale della Regione, nella sezione dedicata alle circolari.

L'ASSESSORE
f.to Alessandro Baccei

Il Ragioniere Generale
F.to Salvatore Sammartano

Il Dirigente del Servizio
F.to Luciano Calandra

Il Funzionario Direttivo
F.to Maria Gabriella Innaimi

Il Collaboratore
F.to Daniela Pennisi