

REPUBBLICA ITALIANA



*Regione Siciliana*

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

Prot. n. *16870*

Palermo, *25-3-2015*

CIRCOLARE N. *10*

Oggetto: 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.

Agli Enti Pubblici strumentali della Regione  
Ai Collegi dei Revisori dei conti  
c/o gli Enti Pubblici strumentali regionali  
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

Loro Sedi

Il Principio contabile generale n. 16 dell'allegato n. 1 del D. Lgs. n. 118/2011 e successive modifiche ed integrazioni relativo alla Competenza Finanziaria introduce il principio della competenza finanziaria così detta "potenziata", secondo il quale gli accertamenti e gli impegni si registrano nel momento in cui l'obbligazione giuridica nasce (si perfeziona) e si imputano all'esercizio in cui la stessa obbligazione viene a scadere, cioè risulta esigibile.

Secondo detto principio, ai sensi del comma 4 dell'art. 3 del Decreto:

- sono conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate;
- sono conservati tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

Rispetto al criterio generale sopra descritto, il principio contabile applicato della competenza finanziaria contenuto nell'allegato 4/2 del Decreto detta una serie di disposizioni di dettaglio o di deroga, cui è necessario fare rimando.

La corretta applicazione della competenza finanziaria "potenziata" comporterà, in generale, una consistente riduzione dei residui.

I commi 4 e 7 dell'art. 3 del "Decreto" disciplinano le procedure contabili rispettivamente del "Riaccertamento ordinario" e del "Riaccertamento straordinario" dei residui, quali attività funzionali all'attuazione del sopra citato principio contabile applicato della competenza finanziaria "potenziata":

*"4. Al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato 1, gli enti di cui al comma 1 provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento."*;

...

*7. Al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, ..., con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, ..."*

La presente circolare intende fornire agli Enti pubblici in indirizzo opportune indicazioni in ordine alle operazioni di riaccertamento ordinario e di riaccertamento straordinario dei residui; riguardo a quest'ultima procedura si richiamano i cenni forniti al par. 1.3 della circolare n. 17 del 14/11/2014 di questa Ragioneria Generale.

Preliminarmente si evidenzia che:

- per l'anno 2014 il riaccertamento "ordinario" dei residui viene effettuato secondo il previgente principio della contabilità finanziaria (di cui al Testo Coordinato), esso produce effetti sulle risultanze del Rendiconto 2014 e sul relativo risultato di amministrazione (si veda il successivo paragrafo 2);
- il riaccertamento straordinario viene effettuato secondo il nuovo principio della competenza finanziaria "potenziata"; prende in considerazione i residui al 31/12/2014 come accertati in sede di rendiconto 2014 (inclusi gli effetti del riaccertamento ordinario di cui al punto precedente); i relativi effetti vengono contabilizzati all'1/1/2015 e modificano a tale data i residui ed il risultato di amministrazione dell'anno 2014, già accertati con il rendiconto (si veda il successivo paragrafo 3);
- il riaccertamento ordinario ed il riaccertamento straordinario dei residui sono effettuati anche durante l'esercizio provvisorio e la gestione provvisoria.

## **1. Il Riaccertamento ordinario dei residui**

Il Riaccertamento ordinario dei residui, disciplinato dal comma 4 dell'art. 3 e dal punto 9.1 dell'allegato 4/2 del "Decreto", è oggetto di un'unica delibera di competenza dell'organo di vertice, che precede l'adozione del rendiconto, previo parere dell'organo di controllo interno. Esso è svolto con cadenza annuale ed ha lo scopo di verificare, ai fini del rendiconto, le ragioni del mantenimento dei residui.

In forza del nuovo criterio della competenza finanziaria "potenziata" la verifica dei residui interessa sia l'esistenza dell'obbligazione giuridica sia l'aspetto della sua esigibilità, in quanto non possono essere mantenuti accertamenti ed impegni cui non corrispondono obbligazioni giuridiche perfezionate ed esigibili nell'esercizio scaduto. Infatti, ai sensi del comma 4 dell'art. 3, *"Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. ... Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate."*

Il comma 4 dell'art. 3 del "Decreto" prevede anche che, a seguito della reimputazione degli

accertamenti e degli impegni, si iscriva il "Fondo pluriennale vincolato":

*"... La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese."*

In merito al "Fondo pluriennale vincolato" si rimanda alle disposizioni del comma 5 dell'art. 3 del "Decreto" ed alle correlate istruzioni di dettaglio del punto 9.1 dell'allegato 4/2 .

L'attività di ricognizione dei residui ha l'obiettivo di verificare:

- *la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito;*
- *l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;*
- *il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;*
- *la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio*

La ricognizione annuale dei residui individua formalmente:

- a) *i crediti di dubbia e difficile esazione;*
- b) *i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;*
- c) *i crediti riconosciuti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito;*
- d) *i debiti insussistenti o prescritti;*
- e) *i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;*
- f) *i crediti ed i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.*

Di seguito si forniscono brevi indicazioni operative in merito ai punti sopra citati.

#### a) Crediti di dubbia e difficile esazione

Il paragrafo 3.3 dell'allegato 4/2 del "Decreto" prevede che per detta tipologia di crediti accertati nell'esercizio deve essere effettuato un accantonamento al "fondo crediti di dubbia esigibilità" vincolando allo scopo una quota dell'avanzo di amministrazione.

Si ricorda che dopo tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, l'Ente valuta se operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, e ridurre il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

#### b) e c) Crediti riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti

I crediti riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono eliminati dalle scritture contabili. La delibera di riaccertamento deve motivare adeguatamente l'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti anche attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la riscossione o indicando le ragioni del compimento della prescrizione. Rimane l'obbligo di attivare ogni soluzione organizzativa necessaria per evitare il ripetersi di tali fattispecie.

#### d) Debiti insussistenti o prescritti

I debiti riconosciuti insussistenti per estinzione legale (prescrizione) o per indebito o erroneo impegno per un'obbligazione non dovuta sono eliminati dalle scritture contabili: l'assoluta insussistenza dei debiti deve essere adeguatamente motivata nella delibera di riaccertamento.

Nel caso in cui l'eliminazione o la riduzione del residuo passivo riguardi una spesa vincolata, l'economia conseguente mantiene lo stesso vincolo nell'Avanzo di amministrazione.

#### e) Crediti e debiti non imputati correttamente in bilancio

Se dalla ricognizione risulta che, a seguito di errori, una entrata o una spesa sia stata erroneamente classificata in bilancio, è necessario procedere alla riclassificazione mediante reimputazione alla voce corretta.

Nell'ambito dello stesso "titolo" (per i residui attivi e passivi) o tra le "missioni" e "programmi" (per i residui passivi), è possibile riclassificare correttamente il residuo, attraverso una rettifica in aumento ed una in diminuzione purché il totale dei residui per "titolo" non risulti variato.

#### f) Crediti e debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio

*Il comma 4 dell'art. 3 del "Decreto" prevede che "Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate. La costituzione del fondo pluriennale vincolato non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese."*

Le variazioni agli stanziamenti di detto fondo e agli stanziamenti correlati, sono effettuate con provvedimento amministrativo entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.

Tale attività non trova applicazione per il riaccertamento ordinario per l'anno 2014, atteso che i residui al 31/12/2014 sono determinati nel rispetto del precedente ordinamento contabile, ma troverà applicazione dall'anno 2015.

## **2. Il Riaccertamento dei residui per l'anno 2014 ai fini del Rendiconto**

Il Riaccertamento ordinario trattato al paragrafo precedente costituisce la procedura uniforme che gli Enti dovranno applicare a regime a partire dalla verifica dei residui al 31/12/2015 ai fini del rendiconto generale per l'esercizio 2015.

Per la verifica dei residui finalizzata alla redazione del rendiconto generale dell'esercizio 2014, si ribadisce che per il mantenimento o la cancellazione dei residui gli Enti devono seguire il previgente regolamento di contabilità ed in particolare le regole sull'assunzione degli impegni di spesa ed il conseguente mantenimento dei residui indicati agli artt. 31, 36 e 40 del Testo Coordinato, nonché all'art. 11 della L.R. n. 47/1977 e successive modifiche ed integrazioni, comprese le disposizioni derogatorie ivi contemplate.

Per la previgente normativa sugli impegni di spesa ed i correlati residui passivi, si ritiene opportuno richiamare anche le circolari nel tempo emanate dal questo Assessorato:

- per l'assunzione di impegni di spesa, si richiamano le circolari n. 16/1999, n. 3/2005, n. 7/2006 e n. 9/2010 (par. 3.4);
- per la revisione dei residui, si richiamano in ultimo le circolari n. 9/2010 e n. 9/2014.

Tali circolari restano valide per la revisione dei residui relativa al rendiconto 2014 e, per quanto non compatibile con le nuove disposizioni del "Decreto", non valgono a partire dal riaccertamento per l'anno 2015.

Per la ricognizione dei residui finalizzata al rendiconto dell'anno 2014, gli Enti non dovranno espletare le attività sub a) e sub f) del procedimento descritto al paragrafo precedente, in quanto dette attività non sono coerenti con la normativa previgente al "Decreto".

In particolare:

- le attività sub a) non sono funzionali alla determinazione dei residui esistenti al 31/12/2014 bensì alla determinazione del Fondo crediti di dubbia e difficile esazione per l'esatta determinazione della quota dell'avanzo 2014 da accantonare allo scopo;
- le attività sub f) hanno valore per il principio della competenza finanziaria "potenziata" ma sono estranee al previgente principio della competenza finanziaria.

### 3. Il Riaccertamento straordinario dei residui

Il riaccertamento straordinario dei residui, previsto dal comma 7 dell'art. 3 del "Decreto", è effettuato una sola volta, è deliberato contestualmente all'approvazione del Rendiconto 2014 e, come sopra detto, i suoi effetti si imputano all'1/1/2015; tale attività si conclude con l'adozione di un unico atto deliberativo dell'Organo di vertice, previo parere dell'Organo di controllo, e non è possibile effettuare tale riaccertamento attraverso successive deliberazioni.

Alla delibera sono allegati i prospetti della rideterminazione del Fondo Pluriennale Vincolato e del Risultato di Amministrazione.

Si riporta di seguito uno stralcio delle istruzioni del punto 9.3 dell'allegato 4/2, che declina in sequenza le fasi della procedura in questione in maniera più puntuale rispetto al sopra citato comma 7 dell'art. 3, con alcuni commenti:

1. *"eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate. ... La delibera di riaccertamento straordinario dei residui indica, per ciascun residuo passivo definitivamente cancellato, la natura della relativa fonte di copertura ..."*

Il riferimento principale è agli impegni cosiddetti "impropri" o "imperfetti" disciplinati dall'art. 31 del Testo coordinato e dall'art. 11 della L.R. n. 47/1977 e s.m.i.: tali residui passivi, pur in assenza dell'obbligazione giuridica perfezionata, sono legittimi secondo la previgente normativa e quindi devono essere mantenuti in sede di riaccertamento ordinario ai fini del rendiconto 2014, ma devono essere cancellati in sede di riaccertamento straordinario in quanto incompatibili con il nuovo principio della competenza finanziaria "potenziata".

L'indicazione della natura della fonte di copertura dei residui passivi così cancellati è necessaria affinché, in presenza di risorse vincolate, la quota di avanzo che ne deriva rimanga vincolata.

2. *"eliminazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31 dicembre 2014, destinati ad essere reimputati agli esercizi successivi, e individuazione delle relative scadenze ..."*

Per ciascun residuo non scaduto ed eliminato si indicano gli esercizi nei quali l'obbligazione è esigibile, secondo il principio della contabilità finanziaria potenziata.

3. *"determinazione del fondo pluriennale vincolato al 1° gennaio 2015 da iscrivere nell'entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione 2015-2017."*

Si iscrive in entrata dell'esercizio 2015 (distinto per parte corrente e conto capitale) pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati secondo la precedente fase 2, se positiva; nelle more del riaccertamento straordinario, gli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata dell'esercizio 2015 sono pari a zero.

4. *"determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del fondo pluriennale vincolato alla stessa data"*

A seguito delle fasi precedenti, vengono adeguati i residui e ciò ha effetti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014.

5. *"individuazione delle quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, con particolare riferimento:*

- a. *... tutti gli impegni tecnici cancellati confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione a meno di determinazioni dell'ente a svincolare risorse che non avevano natura propria di entrata vincolata, destinate al finanziamento dell'investimento che aveva determinato l'impegno tecnico;*

- b. *all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità ...*

Le quote vincolate, accantonate e destinate sono definite anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo, dando luogo ad un disavanzo di amministrazione, da recuperare negli esercizi considerati nel bilancio di previsione”.

Questa Ragioneria Generale si riserva di trattare con separata circolare la disciplina del risultato di amministrazione, come profondamente innovata dal “Decreto”.

6. “variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione ..., se approvato (sia quello conoscitivo che quello autorizzatorio) al fine di consentire:

- a. l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata dell'esercizio 2015 ...;
- b. l'adeguamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio e in entrata e spesa degli esercizi successivi;
- c. l'eventuale utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione;
- d. l'adeguamento degli stanziamenti di entrata e di spesa (di competenza e di cassa) agli importi da reimputare e all'ammontare riaccertato dei residui attivi e passivi. ... .
- e. l'applicazione, tra le spese di ciascun esercizio, della quota dell'eventuale risultato di amministrazione negativo”.

7. “ri-accertamento e re-impegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non esigibili al 31 dicembre 2014.”.

In ciascun esercizio del bilancio di previsione pluriennale la copertura finanziaria delle spese reimpegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal Fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata.

Per maggiori dettagli si rinvia al punto 9.3 dell'allegato 4/2 del “Decreto”.

Ferma restando la distinzione tra le due procedure di Riaccertamento, descritte rispettivamente ai precedenti paragrafi 2 e 3, sia per gli scopi perseguiti sia per gli effetti risultanti, è opportuno che entrambe le attività siano condotte contestualmente, pur tenendo distinti i risultati e gli effetti dei due riaccertamenti.

I Revisori dei conti dedicheranno particolare attenzione nella vigilanza della corretta attuazione, in ciascun Ente, di ogni aspetto connesso al Riaccertamento ordinario e al Riaccertamento straordinario dei residui.

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.

La presente circolare sarà pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Regione Siciliana ed inserita nel sito internet consultabile al seguente indirizzo: <http://www.regione.sicilia.it/bilancio>.

Il Ragioniere Generale  
Salvatore Sammartano

Il Dirigente del Servizio  
Luciano Calandra

Il Funzionario Direttivo  
Maria Gabriella Innaimi

Il Funzionario Direttivo  
Emanuela Grupposo



Via Notarbartolo, 17 – 90141 Palermo - Telefono 091-7076620 – Fax 091-7076726

e-mail: [servizio.vigilanza.bilancio@regione.sicilia.it](mailto:servizio.vigilanza.bilancio@regione.sicilia.it) - pec: [serv5.bilancio@pec.regione.sicilia.it](mailto:serv5.bilancio@pec.regione.sicilia.it)

cert.mail: [dipartimento.bilancio@certmail.regione.sicilia.it](mailto:dipartimento.bilancio@certmail.regione.sicilia.it)