

REPUBBLICA ITALIANA



Regione Siciliana

ASSESSORATO DELL'ECONOMIA

DIPARTIMENTO BILANCIO E TESORO
RAGIONERIA GENERALE DELLA REGIONE

Servizio Vigilanza

Via Notarbartolo, 17 – 90141 Palermo

Telefono 091-7076620 Fax 091-7076726

e-mail: lcalandra@regione.sicilia.it

Prot. n. 11212

Palermo, 05 MAR. 2010

Circolare n. 4

Oggetto: Disciplina del risultato di amministrazione.

Ai Dipartimenti regionali
Agli Enti Pubblici Istituzionali regionali
e, p.c. Alla Corte dei Conti
Sezione di controllo per la Regione Siciliana
Ai Collegi dei Revisori dei conti
c/o gli Enti Pubblici Istituzionali regionali
Loro Sedi

Premessa

Il nuovo Regolamento di contabilità degli Enti pubblici istituzionali regionali, contenuto nel Testo coordinato delle disposizioni del D.P.R. 97/2003 con quelle del D.P.Reg. 729/2006 (di seguito “*Testo coordinato*” o “*Regolamento di contabilità*”), alla lett. o) dell’art. 1, definisce il Risultato di amministrazione ad una certa data, quale somma algebrica del fondo di cassa (+), dei residui attivi (+) e dei residui passivi (-) alla data stessa; esso inoltre precisa che il Risultato di amministrazione costituisce avanzo, disavanzo o pareggio di amministrazione a seconda che detta somma algebrica sia, rispettivamente, di segno positivo, negativo o pari a zero.

Il Risultato di amministrazione è una posta finanziaria che dà conto ad una certa data del risultato di tutta la gestione precedente in termini di competenza, costituendo il saldo finale di tutti gli accertamenti di entrata e di tutti gli impegni di spesa precedenti detta data.

La dottrina non ha mai mancato di sottolineare che in linea di principio il bilancio degli enti pubblici che traggono le risorse direttamente o indirettamente dalla collettività con la coazione, dovrebbe presentarsi in pareggio, in quanto il prelievo dei mezzi finanziari trova giustificazione nella erogazione delle medesime risorse per le finalità pubbliche. Gli enti pubblici non devono proporsi, come le economie private, di avere annualmente un avanzo di bilancio per aumentare il patrimonio: essi hanno il compito di soddisfare i bisogni pubblici; in tale ottica un avanzo sistematico sarebbe una anomalia in quanto starebbe ad indicare che i contribuenti sono gravati più del necessario ovvero che alcuni bisogni pubblici sono insufficientemente soddisfatti.

La disciplina del Risultato di amministrazione risulta particolarmente articolata e complessa: per gli Enti Pubblici Istituzionali della Regione Siciliana essa è contenuta prevalentemente nel nuovo Regolamento di contabilità sopra richiamato e risulta anche dalle disposizioni del comma 6 dell'art. 32 della legge regionale 7 marzo 1997, n.6 e successive modifiche ed integrazioni.

Questa Amministrazione nel tempo ha diramato alcune circolari esplicative del succitato art. 32 della L.R. 6/97; mentre il più recente intervento del nuovo Regolamento di contabilità, che ha introdotto la contabilità economica accanto a quella finanziaria, ha previsto la possibilità di dare visibilità ad accantonamenti e fondi che prima non trovavano espressione nella tradizionale contabilità finanziaria pubblica.

Tutto ciò rende opportuno il coordinamento tra le precedenti norme di legge, le relative direttive emanate con le circolari e le nuove disposizioni del Regolamento di contabilità degli Enti. La presente circolare si propone, altresì, lo scopo di costituire un punto di riferimento aggiornato per gli Enti Pubblici Istituzionali regionali, senza alcuna pretesa di completezza, data la complessità dell'argomento.

Essa riguarda innanzitutto gli Enti indicati nell'elenco n. 1 allegato alla legge regionale 22 dicembre 2005, n. 19 che, in virtù del primo periodo dell'art. 18 della medesima legge, applicano direttamente tutte le disposizioni del Testo coordinato; essa si rivolge, altresì, a tutti gli altri Enti Pubblici Istituzionali regionali privi di diversa specifica disciplina contabile, i quali, per il rimando di chiusura operato dal terzo periodo del medesimo comma 4 dell'art. 18, individuano nello stesso Testo coordinato l'unico Regolamento contabile di riferimento.

Pare il caso di sottolineare che la corretta applicazione delle disposizioni oggetto della presente è necessaria per la completezza, la regolarità e la chiarezza dei documenti contabili ed assume, altresì, grande rilevanza per la corretta gestione delle risorse finanziarie degli Enti a fronte di quelle ad essi dedicate dal bilancio regionale.

1. L'esposizione del Risultato di amministrazione nei documenti contabili

Il comma 9 dell'art. 5 del Testo coordinato sancisce che il Risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente si iscrive come prima posta del bilancio di previsione: tra le entrate se esso è positivo (Avanzo di amministrazione), tra le uscite se è negativo (Disavanzo di amministrazione).

Il comma 11 del medesimo articolo ribadisce il principio dell'equilibrio finanziario nella sua particolare accezione del pareggio tra entrate e spese del "*bilancio di previsione*" (rectius preventivo finanziario), precisando che al pareggio concorre anche il presunto Avanzo di amministrazione, con esclusione dei fondi destinati a particolari finalità (Avanzo vincolato).

Ciò conferma che nel bilancio di previsione l'Avanzo di amministrazione costituisce l'insieme indistinto delle risorse finanziarie acquisite e non ancora impiegate (in termini di competenza) durante tutte le gestioni precedenti, che sono a disposizione, insieme alle nuove risorse acquisibili nell'esercizio di riferimento, per coprire le nuove esigenze di spesa; il Disavanzo di amministrazione invece rappresenta il deficit finanziario in termini di competenza derivante dalle gestioni precedenti, che bisogna coprire nell'esercizio in questione insieme a tutte le altre spese prevedibili.

Nel preventivo finanziario dell'anno n il Risultato di amministrazione dell'esercizio precedente è presunto in quanto detto esercizio $n-1$ non è ancora concluso ed il relativo risultato finanziario non è ancora formalmente determinato con il rendiconto generale consuntivo; il Risultato di amministrazione quindi deve essere 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 appositi allegati al bilancio di previsione, di cui si dirà più avanti.

Durante l'esercizio n , definito il rendiconto generale consuntivo dell'anno $n-1$ e determinato con esso il relativo Risultato di amministrazione, è necessario adeguare il bilancio di previsione dell'anno n con delle variazioni che assumono il nome di assestamento *tecnico*, limitato cioè a quelle variazioni che riportano il Risultato di amministrazione $n-1$, inizialmente iscritto in via presuntiva nel preventivo dell'anno n , al suo esatto ammontare determinato con il rendiconto generale dell'anno $n-1$.

L'assestamento tecnico, in corrispondenza alla variazione del Risultato di amministrazione presunto iscritto, apporterà altre variazioni: se il Risultato di amministrazione determinato è migliore di quello presunto (maggiore avanzo o minore disavanzo), si avranno ulteriori risorse da

iscrivere tra le spese o per compensare riduzioni di entrate previste; se esso è invece peggiore (minore avanzo o maggiore disavanzo), bisognerà individuare nuove risorse o ridurre le spese già previste per coprire la differenza.

In appositi allegati alla delibera di variazioni viene quantificato il Risultato di amministrazione dell'anno $n-1$ e la sua destinazione nell'esercizio n .

Concluso l'esercizio finanziario n , il rendiconto generale espone nel conto del bilancio il Risultato di amministrazione dell'esercizio precedente $n-1$, applicato al bilancio di previsione dell'anno di riferimento n : avendo presente lo schema del rendiconto finanziario gestionale riportato nell'allegato n. 10 al Testo coordinato, il Risultato di amministrazione presunto viene riportato nella colonna 4 delle previsioni iniziali; quello definitivo, determinato con il rendiconto generale dell'esercizio precedente (anno $n-1$) viene riportato nella colonna 7 delle previsioni definitive.

In appositi allegati al rendiconto generale, di cui si dirà più avanti, viene quantificato il Risultato di amministrazione dell'anno di riferimento n e la sua destinazione prevista nell'esercizio $n+1$.

2. La Situazione amministrativa

Ai sensi del comma 1 dell'art. 45 del Testo coordinato, al rendiconto generale dell'esercizio bisogna allegare la situazione amministrativa al 31/12: essa evidenzia la consistenza di cassa iniziale, gli incassi e i pagamenti complessivamente fatti nell'esercizio (distinti in conto competenza e in conto residui), il saldo di cassa alla chiusura dell'esercizio, il totale complessivo delle somme rimaste da riscuotere (residui attivi) e di quelle rimaste da pagare (residui passivi) ed infine il Risultato finale di amministrazione. Più in particolare i residui, sia attivi sia passivi, devono essere ulteriormente distinti tra quelli formati nell'esercizio finanziario cui il rendiconto si riferisce e quelli derivanti dagli esercizi precedenti.

La situazione amministrativa deve essere predisposta secondo lo schema dell'allegato n. 15 al Testo coordinato: essa conterrà tutti dati certi desunti dalle risultanze della contabilità alla fine dell'anno n .

Sebbene non espressamente previsto dal Testo coordinato, gli Enti redigeranno la situazione amministrativa anche a corredo del bilancio di previsione, secondo il medesimo schema dell'allegato n. 15, avendo riguardo al 31/12 dell'anno precedente.

Il bilancio di previsione dell'anno n , che come è noto deve essere predisposto entro il 31/10 dell'anno $n-1$, conterrà i dati presunti al 31/12/ $n-1$: in questo caso le riscossioni ed i pagamenti

saranno distinti tra quelli già verificatisi alla data di redazione del bilancio e quelli che potranno verificarsi tra detta data ed il 31 dicembre dell'anno $n-1$.

Ad ogni buon fine si allega copia dell'allegato n. 15 al Testo coordinato.

3. La dimostrazione del Risultato di amministrazione

Ai sensi dell'art. 10 del Testo coordinato, al bilancio di previsione dell'anno n bisogna allegare la dimostrazione del Risultato di amministrazione presunto dell'anno $n-1$, secondo lo schema dell'allegato n. 7 al Testo coordinato. Essa riporta il fondo di cassa iniziale, i residui attivi e passivi iniziali ed il Risultato di amministrazione iniziale (cioè all'1/1/ $n-1$); successivamente espone gli accertamenti di entrata, gli impegni di spesa e le variazioni dei residui degli anni precedenti avvenuti nell'esercizio $n-1$ (con segno positivo gli aumenti di residui attivi e le diminuzioni di residui passivi; con segno negativo le eliminazioni di residui attivi; mentre non è consentito il riaccertamento in aumento dei residui passivi): dalla somma algebrica dei dati fin qui indicati deriva il Risultato di amministrazione presunto alla fine dell'esercizio $n-1$ da applicare al bilancio di previsione dell'anno n .

Poiché il bilancio di previsione dell'anno n deve essere predisposto entro il 31 ottobre dell'anno precedente (salvo diverso termine previsto da norme di legge o di statuto), la tabella dimostrativa del Risultato di amministrazione riporta alcuni dati necessariamente presunti relativi alle entrate da accertare, alle uscite da impegnare e alle possibili variazioni dei residui che si ritiene possano verificarsi tra la data di redazione del bilancio ed il 31/12 dell'anno $n-1$.

Sebbene non espressamente previsto dal Testo coordinato, gli Enti redigeranno la dimostrazione del Risultato di amministrazione dell'anno n a corredo anche del rendiconto generale consuntivo di detto anno, secondo il medesimo schema dell'allegato n. 7, avendo riguardo al 31/12 del medesimo anno: essa conterrà tutti dati certi, tratti dalle risultanze contabili conseguite al termine dell'esercizio n .

Il Risultato di amministrazione determinato dalla situazione amministrativa e quello della tabella di dimostrazione del Risultato di amministrazione devono necessariamente coincidere.

Ad ogni buon fine si allega copia dell'allegato n. 7 al Testo coordinato.

4. La copertura del Disavanzo di amministrazione

Se il Risultato di amministrazione di un esercizio assume segno negativo (Disavanzo di amministrazione), esso si iscrive quale prima voce delle uscite del preventivo finanziario dell'esercizio successivo.

In tal caso il bilancio di previsione deve, altresì, prevedere il riassorbimento o la copertura dello stesso nell'esercizio di riferimento: nei documenti descrittivi a corredo del bilancio l'organo deliberante deve specificare le iniziative che intende attuare per pervenire alla completa copertura dello stesso; il Collegio dei revisori dei conti nella propria relazione deve fornire considerazioni in ordine alla congruità ed attendibilità della copertura finanziaria e dei correttivi gestionali individuati dall'organo deliberante.

Se, come spiegato in premessa, un consistente e sistematico Avanzo di amministrazione costituisce un'anomalia gestionale dell'Ente pubblico, anche l'ipotesi opposta di un rilevante e/o persistente Disavanzo di amministrazione richiede immediati correttivi gestionali.

Il comma 11 dell'art. 5 del Testo coordinato sancisce inoltre che i documenti descrittivi a corredo del bilancio devono evidenziare i saldi differenziali tra le entrate e le uscite correnti e quelle in conto capitale, illustrando le cause di eventuali scostamenti negativi e le misure idonee a ripristinare l'equilibrio di bilancio, in particolare della gestione di parte corrente.

5. La destinazione dell'Avanzo di amministrazione

Particolarmente articolata risulta la disciplina della destinazione dell'Avanzo di amministrazione. Infatti dall'esame dei documenti contabili degli Enti, risulta che non sempre gli stessi tengono conto adeguatamente delle disposizioni del comma 6 dell'art. 32 della L.R. 6/97, richiamato in premessa, e spesso il prospetto della destinazione dell'Avanzo di amministrazione, richiesto per la chiarezza del bilancio, non viene redatto correttamente.

Secondo il principio contabile generale dell'Unità del bilancio, l'insieme indistinto delle risorse acquisite dall'Ente (Entrate) finanzia la totalità (anch'essa indistinta) degli impieghi realizzati (Spese), fatta salva diversa disposizione normativa (cfr. Allegato n. 1 al Testo coordinato): ciò significa in linea di principio che non è corretto riferire direttamente singoli cespiti di entrata a particolari uscite o viceversa, se non in forza di norme o per le risorse assegnate da soggetti esterni con specifico vincolo di destinazione.

Ciò premesso, in presenza di un Risultato di amministrazione positivo dell'esercizio precedente, sussistono disposizioni che ne limitano l'utilizzo nel tempo e nella tipologia di impiego.

Innanzitutto il comma 3 dell'art. 15 del Testo coordinato stabilisce che l'Avanzo di amministrazione può essere utilizzato quando ne sia dimostrata l'effettiva esistenza e dopo l'approvazione del conto consuntivo dell'esercizio precedente da parte dell'Organo Tutorio (vedi anche il comma 4 dell'art. 45 T.C.).

Inoltre l'Ente può utilizzare l'Avanzo di amministrazione realizzato in misura non superiore agli stanziamenti di ben identificate tipologie di spesa; la parte eccedente rimane indisponibile per l'Ente: in tale ottica è corretto parlare di “*destinazione*” dell'Avanzo di amministrazione.

Il comma 2 dell'art. 15 del Regolamento di contabilità stabilisce che la tabella dimostrativa del presunto Risultato di amministrazione, da redigere a corredo del bilancio di previsione secondo lo schema dell'allegato n. 7 al Testo coordinato, “*deve dare adeguata dimostrazione del processo di stima ed indicare gli eventuali vincoli che gravano sul relativo importo.*”.

Il comma 2 del successivo art. 45 stabilisce che la situazione amministrativa, da allegare al rendiconto generale secondo lo schema dell'allegato 15 al Testo coordinato “*... deve tenere distinti i fondi non vincolati, da quelli vincolati Tale ripartizione è illustrata in calce al prospetto dimostrativo della situazione amministrativa.*”.

Tali disposizioni, insieme a quelle richiamate nel successivo paragrafo dedicato ai fondi, delineano il concetto di vincolo di destinazione delle risorse finanziarie secondo il nuovo Regolamento di contabilità di derivazione statale. Per la corretta applicazione in ambito regionale, dette disposizioni devono essere coordinate con la preesistente specifica legislazione regionale, tuttora vigente.

Infatti il comma 6 dell'art. 32 della L.R. 6/97 e successive modifiche ed integrazioni recita:

“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.”.

Già con precedenti circolari (elencate in calce alla presente) questa Amministrazione ha definito la configurazione contabile di “*Avanzo di amministrazione utilizzabile*” come l'Avanzo di amministrazione al netto della sua quota vincolata e delle ulteriori quote necessarie per dare copertura finanziaria ad alcuni accantonamenti specifici, indispensabili per garantire al bilancio la necessaria *elasticità* prescritta dall'omonimo principio contabile generale (cfr. allegato n. 1 al Testo coordinato). Tali accantonamenti sono denominati “*preventive assegnazioni*”.

La distinzione tra “*Avanzo vincolato*” propriamente detto e “*preventive assegnazioni*” è propria della disciplina regionale, non trovando riscontro nell’impostazione statale, e trova fondamento nelle disposizioni del richiamato comma 6 dell’art. 32 della L.R. 6/97 e nella ivi istituita configurazione dell’Avanzo di amministrazione utilizzabile.

Secondo la più articolata impostazione regionale, l’*Avanzo vincolato* è quella quota dell’Avanzo di amministrazione corrispondente alle risorse che, per norma o per prescrizione del soggetto esterno che le ha assegnate, possono essere utilizzate esclusivamente per impieghi ben identificati, nella misura in cui dette risorse non sono state ancora impegnate: si tratta di un vincolo di destinazione derivante dall’esterno (norme o terzi assegnanti) al quale l’Ente non può in alcun modo sottrarsi.

Invece le “*preventive assegnazioni*” si concretizzano negli stanziamenti di particolari accantonamenti e fondi che l’Ente può stabilire a sua discrezione, sempre nel rispetto dei superiori principi che regolano la redazione del bilancio di previsione: si tratta di vincoli di destinazione di minore forza di quelli dell’Avanzo vincolato, in quanto derivano dalle determinazioni dell’Ente, che, al mutare delle condizioni gestionali, può determinare gli stanziamenti in questione in misura differente dal passato.

L’Amministrazione regionale che eroga all’Ente il contributo di funzionamento, ovvero non vincolato a specifiche finalità, in sede di erogazione della seconda semestralità, deve trattenere una somma pari all’Avanzo di amministrazione utilizzabile, come sopra quantificato, al netto di una quota pari al 5% delle spese correnti complessivamente previste (come risultanti dal conto consuntivo); detto 5% non può eccedere l’importo di 150 mila euro e di esso l’Ente può disporre senza alcuna limitazione.

I conteggi fin qui descritti possono essere sintetizzati come segue:

Avanzo di amministrazione – Avanzo vincolato = Avanzo non vincolato

Avanzo non vincolato – preventive assegnazioni = Avanzo di amministrazione utilizzabile

Avanzo di amministrazione utilizzabile – 5% della Spesa Corrente (max € 150.000) = Somma da trattenere dalla seconda semestralità del contributo regionale

Tali conteggi vanno esposti mediante la compilazione del Prospetto della destinazione dell’Avanzo di amministrazione: detto prospetto costituisce sia la seconda parte dell’allegato n. 7 sia la seconda parte dell’allegato n.15 al Testo coordinato.

Nella parte sinistra di tale prospetto viene proposto il conteggio scalare appena descritto che, partendo dall'Avanzo di amministrazione, perviene alla somma da trattenere dalla seconda semestralità del contributo regionale.

Nella parte destra del prospetto bisogna compilare due elenchi:

- “elenco A” dei capitoli di spesa vincolati, con i relativi importi, in cui viene riallocato l'Avanzo vincolato dell'esercizio precedente; il totale degli stanziamenti qui indicati deve corrispondere alla somma indicata nel rigo 2 della parte sinistra del prospetto;
- “elenco B” dei capitoli di spesa aventi natura di fondi che costituiscono “preventive assegnazioni”, con i relativi importi, che è possibile finanziare con la parte dell'Avanzo non vincolato dell'esercizio precedente; il totale degli stanziamenti qui indicati deve corrispondere alla somma indicata nel rigo 4 della parte sinistra del prospetto.

Ovviamente ciascun importo indicato in corrispondenza dei capitoli ricompresi nei suddetti elenchi deve trovare riscontro nello stanziamento di competenza del medesimo capitolo nel bilancio di riferimento, nel senso che per ciascun capitolo l'importo indicato nel prospetto non può superare lo stanziamento di competenza del preventivo finanziario di riferimento.

Il prospetto della destinazione dell'Avanzo di amministrazione presunto dell'esercizio $n-1$ si compila quale allegato al bilancio di previsione dell'esercizio n (seconda parte della tabella dimostrativa del Risultato di amministrazione presunto – allegato n. 7 al Testo coordinato) e deve riscontrarsi la corrispondenza tra gli importi del prospetto e gli stanziamenti iscritti nei corrispondenti capitoli del preventivo finanziario gestionale dell'anno n .

Il prospetto della destinazione dell'Avanzo di amministrazione determinato per l'esercizio n si compila anche quale allegato al rendiconto generale consuntivo del medesimo esercizio (seconda parte della situazione amministrativa – allegato n.15 al Testo coordinato); esso costituisce l'indicazione programmatica di come l'Avanzo di amministrazione dell'anno n sarà destinato nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo $n+1$; gli importi del prospetto dovranno essere riscontrati con gli stanziamenti dei corrispondenti capitoli del preventivo finanziario gestionale dell'anno $n+1$.

Infine il prospetto della destinazione dell'Avanzo di amministrazione determinato per l'esercizio n (attraverso il relativo rendiconto generale consuntivo) si allega anche alla delibera di assestamento tecnico del bilancio di previsione dell'esercizio $n+1$; gli importi degli elenchi A e B della parte destra del prospetto devono trovare riscontro negli stanziamenti assestati del preventivo finanziario gestionale dell'anno $n+1$.

Il risultato finale del conteggio sopra esemplificato, cioè la “Somma da trattenere dalla seconda semestralità del contributo regionale” (importo del rigo 7 della parte sinistra del prospetto), deve essere appostato nelle uscite del preventivo finanziario gestionale quale stanziamento di un apposito “Fondo avanzo di amministrazione” indisponibile: esso corrisponde all’importo della decurtazione che verrà operata sulla seconda semestralità del contributo regionale da parte dell’Amministrazione regionale che gestisce la spesa; l’economia che si determina a fine esercizio sul “Fondo avanzo di amministrazione” serve a compensare la minore entrata accertata per contributo regionale, garantendo a parità di tutte le altre condizioni, l’equilibrio finanziario gestionale. La medesima somma, per espressa previsione legislativa deve costituire economia per il bilancio della Regione.

Può verificarsi che, a fronte di un Risultato di amministrazione (presunto o determinato) positivo (Avanzo), vi siano risorse accertate in entrata con vincolo di destinazione e non ancora spese superiori ad esso; in tal caso la gestione delle risorse senza vincolo di specifica destinazione ha di fatto prodotto un Disavanzo, che contabilmente viene coperto (e quindi reso non palese) con parte delle risorse acquisite con vincolo di specifica destinazione; l’Avanzo di amministrazione complessivo non è quindi sufficiente a finanziare le spese vincolate: in sostanza l’Avanzo complessivo deriva dal saldo tra l’Avanzo vincolato ed il Disavanzo delle risorse non vincolate.

Nel prospetto della destinazione dell’Avanzo di amministrazione l’importo del rigo 2 sarà superiore a quello del rigo 1 e la differenza che ne risulta al rigo 3 avrà segno negativo; nella parte destra del prospetto i capitoli di spesa vincolata dell’elenco A riporteranno l’intero importo vincolato ancora da impegnare. I documenti descrittivi che corredano il bilancio devono soddisfare quanto richiesto nel precedente paragrafo 4.

6. I Fondi

La disciplina dei fondi (o meglio dei capitoli di spesa aventi natura di fondi) è strettamente connessa con quella dell’Avanzo di amministrazione. Preliminarmente si richiamano le disposizioni degli articoli dal 17 al 20 del Testo coordinato, nonché il principio contabile generale della “flessibilità” di cui alla lettera p) dell’allegato n. 1 al Testo coordinato stesso, che costituisce il presupposto giuridico fondamentale dell’obbligo dell’istituzione in bilancio dei “fondi”.

Si ritiene che l’argomento sia stato sufficientemente approfondito con le precedenti circolari di questa Amministrazione n. 1 del 20/1/2006, concernente “Bilancio di previsione per l'anno

finanziario 2006 degli Enti Istituti ed Aziende sottoposti alla vigilanza e/o alla tutela della Regione” (pagg. 15 e 16) e n. 12 del 19/12/2008, concernente “Istruzioni per la predisposizione del Bilancio di previsione per l'anno finanziario 2009 secondo il nuovo Regolamento di contabilità” (pagg. 13-15), cui si rimanda per gli opportuni approfondimenti. In particolare dette circolari hanno chiarito:

- la distinzione e la differenza tra i capitoli di spesa “operativi” e quelli “*aventi natura di fondi*”;
- le funzioni dei fondi: flessibilità del bilancio finanziario, tutela dell'integrità del patrimonio e raccordi con la contabilità economica;
- le modalità di utilizzo dei fondi;
- che sui fondi non è consentito assumere impegni di spesa né emettere mandati di pagamento e pertanto non possono formarsi residui;
- le possibili tipologie di fondi e le rispettive corrette appostazioni nella nuova struttura del preventivo finanziario.

Qui si ritiene opportuno segnalare che le disposizioni richiamate all'inizio di questo paragrafo ricordano che a fine di ciascun esercizio le parti non utilizzate dei fondi confluiscono nella parte vincolata dell'Avanzo di amministrazione.

In ambito regionale, sulla scorta di quanto precisato al precedente paragrafo 5, le suddette disposizioni richiedono opportune precisazioni: a fine esercizio, le economie realizzate sui fondi concorrono positivamente al Risultato di amministrazione; nell'esercizio successivo è consentito utilizzare l'Avanzo di amministrazione per la copertura finanziaria ideale dei fondi stanziati nel nuovo preventivo finanziario, ovvero fino alla concorrenza della somma degli stanziamenti dei fondi che costituiscono “*preventive assegnazioni*”.

Di seguito si elencano gli accantonamenti ed i fondi che possono ricondursi alle “*preventive assegnazioni*”, con i rispettivi limiti di importo, e quindi non rientrano nella configurazione di “*Avanzo di amministrazione utilizzabile*” ai sensi e per gli effetti del comma 6 dell'art. 32 della L.R. 6/97 e successive modifiche ed integrazioni:

- Fondo di riserva per le spese impreviste (art. 17 T.C.) - tra l'1 ed il 3 per cento del totale delle spese correnti;
- Accantonamento per i rinnovi contrattuali e relativo Fondo accantonamento (art. 18 T.C.) – nei limiti della corretta quantificazione indicata nell'art. 18 del Testo coordinato;

- Fondo di riserva per la reiscrizione di somme perente di parte corrente e di conto capitale – importo delle somme eliminate in passato per perenzione amministrativa, non ancora reiscritte, cui corrispondono ancora obbligazioni giuridiche in essere; detti stanziamenti devono trovare esatto riscontro nelle passività dello Stato Patrimoniale;
- Fondi rischi (art. 19 T.C.) - importi determinati per ciascun fondo attraverso un ragionato ed analitico esame dei rischi, non eccedente il ragionevole concreto rischio di subire effettive riduzioni patrimoniali; anche per tali fondi gli stanziamenti devono trovare esatto riscontro nelle passività dello Stato Patrimoniale; i rischi più comuni possono essere rischi per responsabilità civile non assicurati, rischi derivanti da contenziosi in essere, rischi di deperimenti fortuiti di beni mobili o immobili, rischi di svalutazioni di beni patrimoniali;
- Accantonamenti per rischi crediti di dubbia esigibilità e relativo Fondo accantonamento – costituisce una fattispecie frequente e rilevante dei fondi di cui al punto precedente (art. 19 T.C.) per cui vale il criterio sopra indicato; si veda anche la precedente circolare n. 1/2006 (pag. 9);
- Fondi oneri (art. 19 T.C.) – solo per eventi di natura ben individuata che si ritiene si verificheranno con certezza, ma non è possibile, in fase previsionale, una quantificazione attendibile; in misura non superiore alle effettive riduzioni patrimoniali prevedibili nell'anno di competenza;
- Accantonamento per trattamento di fine rapporto/buonuscita al personale e relativo Fondo accantonamento - nei limiti delle corrette quantificazioni degli oneri in maturazione a fine esercizio, secondo la normativa applicabile al personale dell'Ente;
- Accantonamento per ripristino investimenti – nei limiti dei costi che si possono imputare al conto economico dell'esercizio per l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali.

Si ribadisce che gli allegati di cui ai precedenti paragrafi 2, 3 e 5 vanno redatti sia per il bilancio di previsione sia per il rendiconto generale consuntivo; mentre la delibera dell'assestamento tecnico deve essere corredata solo dell'allegato 15 al Testo coordinato.

Infine si ritiene utile elencare di seguito le precedenti circolari di questa Ragioneria Generale della Regione le cui istruzioni sono state richiamate nella presente ed utili per opportuni approfondimenti:

- circ. n.13 del 19/11/1998, concernente “Applicazione articolo 32, comma 5 e 6, L.R. 7 marzo 1997 n. 6.”

- circ. n. 1 del 23/1/2003, concernente “L.R. 26 marzo 2002, n.2, artt. 16, 17, 20, 21 e 127 (comma 5): adempimenti e modalità applicative.”
- circ. n. 24 del 10/12/2003, concernente "Articolo 26 della Legge Regionale 16 aprile 2003, n. 4 - Enti vigilati";
- circ. n. 1 del 20/1/2006, concernente "Bilancio di Previsione per l'anno finanziario 2006 degli Enti Istituti ed Aziende sottoposti alla vigilanza e/o alla tutela della Regione";
- circ. n. 12 del 18/12/2008, concernente " Istruzioni per la predisposizione del Bilancio di previsione per l'anno finanziario 2009 secondo il nuovo Regolamento di contabilità”.

Si invitano i Dipartimenti regionali a sensibilizzare gli Enti sottoposti alla propria vigilanza, impartendo eventualmente le disposizioni che riterranno opportune per l'osservanza degli indirizzi sopra delineati, da comunicare per opportuna conoscenza anche a questo Dipartimento. I Signori Revisori dei conti vorranno attivarsi affinché gli Enti seguano le indicazioni sopra esplicitate, avvertendo sin d'ora che questa Amministrazione, qualora richiesto, non esprimerà positivamente il proprio parere sui documenti contabili redatti in maniera difforme dagli indirizzi qui formulati.

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

(dott. Vincenzo Emanuele)

F.to

Il Dirigente del Servizio
(dott. Luciano Calandra)
F.to

Il Funzionario Direttivo.
(dott.ssa Giuseppa D'Amico)
F.to

L'Istruttore Direttivo
(Sig.ra Provvidenza Giambona)
F.to

TABELLA DIMOSTRATIVA DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO AL TERMINE DELL'ESERCIZIO
N-1 (ALL'INIZIO DELL'ESERCIZIO N)

Fondo cassa iniziale	
+ Residui attivi iniziali	
- Residui passivi iniziali	
= Avanzo/Disavanzo di amministrazione iniziale	
+ Entrate già accertate nell'esercizio	
- Uscite già impegnate nell'esercizio	
+/- Variazioni dei residui attivi già verificatesi nell'esercizio	
-/+ Variazioni dei residui passivi già verificatesi nell'esercizio	
= Avanzo/Disavanzo di amministrazione alla data di redazione del bilancio	
+ Entrate presunte per il restante periodo	
- Uscite presunte per il restante periodo	
+/- Variazioni dei residui attivi, presunte per il restante periodo	
-/+ Variazioni dei residui passivi, presunte per il restante periodo	
= Avanzo/Disavanzo di amministrazione presunto al 31/12/N-1 da applicare al bilancio dell'anno N	

TABELLA DIMOSTRATIVA DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE PRESUNTO AL TERMINE DELL'ESERCIZIO N-1
(ALL'INIZIO DELL'ESERCIZIO N)

SITUAZIONE AMMINISTRATIVA

PROSPETTO DELLA DESTINAZIONE DELL'AVANZO DI AMMINISTRAZIONE				
1)		Avanzo di amministrazione (*)		
2)	-	Avanzo di amministrazione vincolato (vedi elenco A)		
3)	=	Avanzo di amministrazione non vincolato	(3 = 1 - 2)	
4)	-	Preventive assegnazioni (**) (vedi elenco B)		
5)	=	Avanzo di amministrazione utilizzabile	(5 = 3 - 4)	
6)	-	5% della spesa corrente complessiva prevista, risultante dal conto consuntivo, fino ad un massimo di 150 mila euro (***)		
7)	=	Somma da trattenere in sede di erogazione della seconda semestralità del contributo regionale	(7 = 5 - 6)	

DESTINAZIONE DELLE RISORSE	
Avanzo di amministrazione vincolato "elenco A"	Preventive assegnazioni "elenco B"
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Cap.	Cap.
Totale	Totale

Note:
 (*) vedi prospetto di determinazione dell'Avanzo di amministrazione
 (**) fondo di riserva, fondo rischi per residui attivi di dubbia esazione, fondo per la reiscrizione di somme perenti, etc.
 (***) cfr. comma 6, art. 26 della L.R. 4/2003
 Le somme indicate al punto 6 rimangono nella libera disponibilità finanziaria dell'ente.

SITUAZIONE AMMINISTRATIVA

(Allegato 15)

Consistenza della cassa all'inizio dell'esercizio			€.....
Riscossioni	in c/competenza	€.....	
	in c/residui	€.....	€.....
Pagamenti	in c/competenza	€.....	
	in c/residui	€.....	€.....
Consistenza della cassa alla fine dell'esercizio			€.....
Residui attivi	degli esercizi precedenti	€.....	
	dell'esercizio	€.....	€.....
Residui passivi	degli esercizi precedenti	€.....	
	dell'esercizio	€.....	€.....
Avanzo	d'amministrazione alla fine dell'esercizio		
Disavanzo		€.....	

SITUAZIONE AMMINISTRATIVA

PROSPETTO DELLA DESTINAZIONE DELL'AVANZO DI AMMINISTRAZIONE

1)		Avanzo di amministrazione (*)		.....
2)	-	Avanzo di amministrazione vincolato (vedi elenco A)		.....
3)	=	Avanzo di amministrazione non vincolato	(3 = 1 - 2)	.....
4)	-	Preventive assegnazioni (**) (vedi elenco B)		.....
5)	=	Avanzo di amministrazione utilizzabile	(5 = 3 - 4)	.....
6)	-	5% della spesa corrente complessiva prevista, risultante dal conto consuntivo, fino ad un massimo di 150 mila euro (***)		.....
7)	=	Somma da trattenere in sede di erogazione della seconda semestralità del contributo regionale	(7 = 5 - 6)	.....

DESTINAZIONE DELLE RISORSE

Avanzo di amministrazione vincolato "elenco A"	
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Totale	.....

Preventive assegnazioni "elenco B"	
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Cap. ....	.....
Totale	.....

Note:

(*) vedi prospetto di determinazione dell'Avanzo di amministrazione

(**) fondo di riserva, fondo rischi per residui attivi di dubbia esazione, fondo per la reiscrizione di somme perenti, etc.

(***) cfr. comma 6, art. 26 della L.R. 4/2003

Le somme indicate al punto 6 rimangono nella libera disponibilità finanziaria dell'ente.