

REPUBBLICA ITALIANA



*Regione Siciliana*

ASSESSORATO REGIONALE DELL'ECONOMIA  
DIPARTIMENTO REGIONALE BILANCIO E TESORO  
RAGIONERIA GENERALE DELLA REGIONE

**Servizio Vigilanza**

Via Notarbartolo, 17 – 90141 Palermo  
Telefono 091-7076653 – Fax 091-7076726  
e-mail: [g.damico@regione.sicilia.it](mailto:g.damico@regione.sicilia.it)

Prot. n. 21126

Palermo, 23/4/2010

## **Circolare n. 9**

Oggetto: **Rendiconto generale dell'esercizio 2009.**

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”), al capo III del titolo II disciplina “*Le risultanze della gestione economico-finanziaria*” (articoli da 38 a 49). Il comma 1 dell'art. 38 definisce il Rendiconto generale quale documento che illustra i risultati conseguiti dall'Ente a conclusione del processo gestionale.

Ai sensi del comma 4 del medesimo art. 38, il rendiconto generale deve essere “*deliberato dall'organo di vertice entro il mese di aprile successivo alla chiusura dell'esercizio finanziario, salvo diverso termine previsto da norme di legge o da disposizione statutaria*” e deve essere trasmesso entro dieci giorni all'Amministrazione vigilante, unitamente alla relazione dell'Organo interno di controllo (al cui esame viene sottoposto almeno quindici giorni prima della data di deliberazione) e agli altri allegati.

Approssimandosi i termini sopra richiamati, la presente circolare, senza pretesa di esaurire

l'intera materia, intende dare indicazioni circa la compilazione del Rendiconto generale per l'esercizio 2009, realizzando il coordinamento tra le norme di legge previgenti al Testo coordinato, le relative direttive emanate con le circolari di questa Amministrazione e le disposizioni del nuovo Regolamento di contabilità.

La presente circolare 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.

Preliminarmente si ritiene opportuno richiamare anche le disposizioni legislative dei commi 1 e 2 dell'art. 32 della L.R. 6/97 e successive modifiche ed integrazioni e quelle del comma 13 dell'art. 53 della L.R.17/2004, nonché le direttive emanate in attuazione delle suddette norme di legge con la circolare della Scrivente n. 8 del 10/5/2005.

Le disposizioni legislative citate disciplinano in linea generale l'iter esterno all'Ente per l'approvazione del documento contabile da parte delle Amministrazioni regionali di vigilanza amministrativa e prevedono l'intervento di questa Amministrazione solo nei casi ivi specificati per i quali la trasmissione del documento contabile a questo Assessorato deve avvenire a cura dell'Amministrazione di vigilanza in uno alla richiesta di parere. Pertanto gli Enti non dovranno trasmettere sistematicamente i documenti contabili direttamente a questa Ragioneria Generale della Regione.

La suddetta circolare n. 8/2005 chiarisce, altresì, le funzioni degli organi interni di controllo nell'ambito dei più ampi controlli regionali sugli Enti.

Propedeutica al Rendiconto generale per l'anno 2009 è la formale approvazione da parte dell'Amministrazione vigilante, e quindi l'esecutività ed immodificabilità, dei rendiconti generali degli esercizi precedenti, in quanto le risultanze di ciascun documento consuntivo, per la continuità della gestione contabile, hanno refluenze su quelle dell'esercizio successivo.

Inoltre è necessario che siano stati approvati e quindi resi esecutivi, entro l'esercizio finanziario in questione, sia il bilancio previsione per l'anno 2009 sia tutte le delibere di variazioni a questo: infatti solo con l'approvazione di dette delibere le autorizzazioni di spesa contenute nel bilancio di previsione diventano esecutive e quindi legittimano tutte le fasi di gestione della spesa.

Gli Enti devono uniformare il documento contabile ai principi contabili generali indicati nell'all. n. 1 al Testo coordinato ed anche ampiamente trattati nella circolare n. 1 del 20/1/2006 di questa Ragioneria Generale della Regione.

Le istruzioni della presente circolare prendono in considerazione le disposizioni del Testo coordinato, le norme di legge e le istruzioni di circolari di generale applicazione: esse si rivolgono quindi alla generalità degli Enti, facendo salva ogni norma specificamente rivolta a singoli Enti.

## **1. La documentazione che compone il Rendiconto generale**

Il Rendiconto generale si compone di documenti fondamentali costitutivi e di allegati. Alcuni documenti sono rappresentati da prospetti numerici, altri da documenti descrittivi.

## **1.1. I documenti costitutivi del Rendiconto generale**

Ai sensi del citato comma 1 dell'art. 38 del Testo coordinato, le parti costitutive del Rendiconto generale, sono:

- a) il conto di bilancio che, ai sensi dell'art. 39 del Testo coordinato, si articola in due parti: il rendiconto finanziario decisionale ed il rendiconto finanziario gestionale, da redigere rispettivamente secondo gli schemi all. n. 9 e all. n. 10 del Testo coordinato, e corrispondenti ai preventivi finanziari, decisionale e gestionale;
- b) il conto economico, disciplinato dall'art. 41 del Testo coordinato, da redigere secondo lo schema all. n. 11; esso viene corredato del quadro di riclassificazione dei risultati economici conseguiti, da predisporre secondo lo schema all. n. 12 al Testo coordinato;
- c) lo stato patrimoniale disciplinato dall'art. 42 del Testo coordinato, da redigere secondo lo schema all. n. 13 del medesimo Testo. Al documento va allegato un elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'Ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e dell'eventuale reddito da essi prodotto;
- d) la nota integrativa di cui all'art. 44 del Testo coordinato.

## **1.2. Gli Allegati al Rendiconto generale**

Il Rendiconto generale viene corredato degli allegati di seguito elencati:

- a) la situazione amministrativa di cui all'art. 45 del Testo coordinato, da predisporre secondo l'all. n. 15: essa è stata oggetto di istruzioni appositamente diramate con la circolare n. 4 del 5/3/2010;
- b) la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione da predisporre secondo l'all. n. 7: anch'essa è stata oggetto delle istruzioni diramate con la circolare n. 4 del 5/3/2010;
- c) la relazione sulla gestione di cui all'art. 46 del Testo coordinato;
- d) la relazione illustrativa prevista dal comma 3 dell'art. 38 del testo coordinato e dall'art. 17 della L.R. n. 8/2000 e successive modifiche ed integrazioni (si vedano le circolari n. 8/2003 e n. 8/2006);
- e) la relazione del collegio dei revisori dei conti, da redigere secondo le disposizioni dell'art. 47 del Testo coordinato: pare utile richiamare, altresì, la circolare di questo Dipartimento n. 8/2005, alla quale si rimanda;
- f) l'elenco dei residui attivi e passivi, separando quelli formati nell'esercizio e quelli provenienti dagli esercizi precedenti a quello di competenza: questi ultimi devono essere elencati distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo; per essi vanno indicati tutti gli elementi richiesti dal comma 2 dell'art. 40 del Testo coordinato e il loro importo deve coincidere con quello rappresentato nello stato patrimoniale;
- g) l'elenco delle delibere di variazione di bilancio con gli estremi di approvazione da parte dell'Amministrazione che esercita la vigilanza amministrativa;
- h) il prospetto relativo all'organico effettivo del personale, distinto per comparto di appartenenza, fascia e posizione economica in godimento, che indica anche il tipo di rapporto di lavoro (a tempo indeterminato, determinato, PUC ed ASU, etc);
- i) i prospetti relativi agli oneri per il personale ed il T.F.R. analiticamente computato per ciascun dipendente, che indica separatamente le passività maturate nell'esercizio di riferimento, le somme già anticipate e quindi le passività al lordo e al netto delle anticipazioni per ciascun dipendente;
- j) il prospetto con l'indicazione analitica dei capitoli di spesa corrente (ad eccezione delle spese relative agli stipendi, pensioni ed altre spese fisse e/o obbligatorie), che espone il confronto (per ciascun capitolo ed in totale) tra la spesa impegnata e pagata nell'anno

2005 ridotta del 10% e quella impegnata e pagata nel 2009, per verificare il rispetto dei vincoli di spesa imposti dal comma 1 dell'art. 7 della L.R. 2/2007;

- k) la tabella articolata per UPB secondo le diverse funzioni obiettivo (qualora l'Ente ne abbia più di una) ai sensi del comma 3 dell'art.39 del Testo coordinato.

Per l'attività degli organi interni di controllo, con particolare riferimento agli elenchi di cui al punto f), si sottolineano gli adempimenti richiesti dai commi 4 e 5 dell'art. 40 del Testo coordinato: il Collegio dei revisori dei conti esprime il proprio parere in ordine alle delibere dell'Organo di vertice concernenti le variazioni dei residui (comma 4) e predispone una nota illustrativa sulla persistenza dei residui di maggiore anzianità e consistenza che correda la situazione dei residui (comma 5).

## **2. I documenti descrittivi del Rendiconto generale**

Fra i documenti sopra elencati, alcuni sono di tipo descrittivo: più precisamente la nota integrativa, parte costitutiva del Rendiconto generale, nonché la relazione sulla gestione, la relazione illustrativa e la relazione del Collegio dei revisori dei conti, che figurano fra gli allegati.

### **2.1 La nota integrativa**

La nota integrativa è disciplinata dall'art. 44 del Testo coordinato, e si compone delle seguenti cinque parti, indicate al comma 2 :

- a) Criteri di valutazione utilizzati nella redazione del Rendiconto generale;
- b) Analisi delle voci del conto del bilancio;
- c) Analisi delle voci dello stato patrimoniale;
- d) Analisi delle voci del conto economico;
- e) Altre notizie integrative.

La nota integrativa deve:

- spiegare l'andamento della gestione dell'Ente nei suoi settori operativi;
- evidenziare i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio;
- fornire informazioni dettagliate sugli elementi richiesti dall'articolo 2427 del codice civile nonché da altre norme di legge e dei documenti sui principi contabili applicabili;
- fornire motivazioni nei casi eccezionali di deroghe alle disposizioni di legge sul bilancio, indicando gli effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico (art. 2423 e art.2423 bis c.c.);
- illustrare le variazioni finanziarie intervenute in corso d'anno, compresa l'utilizzazione del fondo di riserva;
- illustrare la composizione dei contributi in conto capitale e in conto esercizio e la loro destinazione finanziaria ed economico-patrimoniale;
- elencare i diritti reali di godimento e la loro illustrazione;
- dare spiegazione della destinazione dell'avanzo economico e dei provvedimenti atti al contenimento ed assorbimento dell'eventuale disavanzo economico;
- analizzare il risultato di amministrazione mettendone in evidenza la composizione e la destinazione;
- informare sulla composizione dei residui attivi e passivi per ammontare e per anno di formazione nonché, per quelli attivi, la loro classificazione in base al diverso grado di esigibilità;
- informare sulla composizione delle disponibilità liquide, distinguendole da quelle in

possesso dell'Istituto cassiere o tesoriere, del servizio di cassa interna e delle eventuali casse decentrate;

- fornire i dati relativi al personale dipendente e agli accantonamenti per indennità di anzianità ed eventuali trattamenti di quiescenza, nonché i dati relativi al personale comunque applicato all'Ente;
- elencare i contenziosi in essere alla data di chiusura di esercizio e i connessi accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri;
- fornire ogni eventuale ulteriore informazione e schema utile ad una migliore comprensione dei dati contabili.

A titolo esemplificativo si riportano di seguito gli elementi richiesti dall'art. 2427 del codice civile che si ritengono di comune applicazione anche agli enti pubblici istituzionali regionali:

- riscontrare le variazioni, avvenute nell'esercizio, dei fondi ammortamento, svalutazione crediti e per trattamento di fine rapporto;
- analizzare le voci del conto del bilancio, distinguendo la parte corrente da quella per investimenti, relativamente alla gestione di competenza, dei residui e per la situazione di cassa;
- analizzare le voci del conto economico;
- analizzare le voci dello stato patrimoniale con il dettaglio delle variazioni quantitative che hanno subito gli elementi contenuti nello stesso;
- fornire spiegazione sull'adozione di certi comportamenti contabili che coinvolgono valutazioni soggettive;
- indicare gli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale (residui passivi impropri di cui al punto 3.4 della presente circolare), dando adeguata spiegazione sulla composizione e natura di tali impegni;
- indicare le partecipazioni in altri enti o società;
- se l'ammontare è apprezzabile, fornire dettagli su ratei e risconti passivi e ratei e risconti attivi;
- indicare in maniera analitica le voci del patrimonio netto;
- indicare i compensi degli amministratori e dei sindaci.

Si elencano, infine, gli elementi richiesti nella nota integrativa in virtù di altri articoli del codice civile:

- indicare i criteri di valutazione utilizzati nella redazione del Rendiconto generale, anche nel rispetto dell'art. 43 del Testo coordinato che richiama l'articolo 2426 del c.c.;
- dare spiegazioni circa la modifica di criteri e coefficienti di ammortamento;
- comparare le principali voci tra due esercizi a confronto qualora abbiano subito notevoli variazioni (art. 2423 ter del c.c.).

## **2.2. La relazione sulla gestione**

La relazione sulla gestione è prevista dall'art. 46 del Testo coordinato e deve contenere:

- gli elementi previsti dall'articolo 2428 del codice civile, in quanto applicabile;
- con riferimento agli obiettivi del programma pluriennale, i costi sostenuti e i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma e progetto;
- notizie sui principali avvenimenti accaduti dopo la chiusura dell'esercizio;
- i risultati conseguiti nell'esercizio di riferimento in relazione all'arco temporale di durata del mandato conferito agli organi di vertice.

### **2.3. La relazione illustrativa**

La relazione illustrativa prevista dal comma 3 dell'art. 38 del testo coordinato è disciplinata, altresì, dall'art. 17 della L.R. n. 8/2000 e successive modifiche ed integrazioni; si continuano ad applicare inoltre le direttive emanate al riguardo con le circolari di questa Amministrazione n. 8/2003 e n. 8/2006. In particolare essa:

- contiene la descrizione dell'andamento della gestione nel corso dell'esercizio finanziario, precisando in quale misura sono state raggiunte le finalità indicate nella relazione previsionale e programmatica;
- individua i risultati conseguiti, i relativi costi e gli scostamenti rispetto alle previsioni;
- riporta in particolare l'indicazione del rapporto tra il totale degli impegni assunti nell'anno sul totale delle risorse disponibili e del rapporto tra il totale delle spese dell'anno sul totale degli impegni assunti;
- riporta i valori assunti dagli indicatori finanziari previsti nella relazione previsionale e programmatica (secondo la circolare n. 24/2003) sulla base dei dati del Rendiconto generale.

### **2.4 La relazione dei revisori dei conti**

Le funzioni e le responsabilità dei Revisori dei conti degli Enti pubblici costituiscono materia articolata, complessa e per certi aspetti anche controversa.

Pertanto, senza pretendere di esaurire l'argomento, anzi con apposito rimando ai vivaci attuali dibattiti e, non ultimo, agli specifici approfondimenti che hanno formato anche oggetto delle continue sessioni di aggiornamento dei Revisori degli Enti pubblici regionali ex art. 48 della L.R. n. 17/2004 coordinati da questa Amministrazione, si ritiene in questa sede opportuno semplicemente richiamare le disposizioni dell'art. 47 del Testo coordinato e le istruzioni della circolare n. 8/2005.

La relazione del Collegio dei Revisori dei conti si conclude con un giudizio senza rilievi, se il rendiconto generale è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e di valutazione di cui all'all. n. 14 del Testo coordinato, con un giudizio positivo con rilievi o con un giudizio negativo.

In merito alla mancata acquisizione del parere del collegio dei revisori dei conti, è necessario, altresì, richiamare le posizioni espresse dall'Ufficio Legislativo e Legale della Regione Siciliana con i pareri n.15640/113.2003.11 del 18/9/2003, n. 21370/29511.2003 del 18/12/2003 e n. 12840/131/09/11 del 12/8/2009.

## **3. Specifiche problematiche di contabilità finanziaria**

La presente circolare risulta la sede idonea per approfondire e chiarire alcune problematiche di contabilità finanziaria, recentemente emerse e che risaltano particolarmente alla luce di disposizioni introdotte dal nuovo regolamento di contabilità.

### **3.1 La perenzione amministrativa**

Si ricorda che, ai sensi del comma 4 dell'art. 32 della L.R. 6/97 e successive modifiche ed integrazioni, *“L'istituto della perenzione amministrativa di cui ai commi 2, 3 e 4 dell'articolo 12 della legge regionale 4 luglio 1977, n. 47 e successive modifiche ed integrazioni non si applica agli enti di cui al comma 1.”*

Detta disposizione legislativa è entrata in vigore nell'esercizio 1997 ed il nuovo regolamento contabile di cui al Testo coordinato, recentemente intervenuto, non ha riportato l'istituto della perenzione amministrativa: quindi gli Enti strumentali della Regione hanno applicato per l'ultima volta detto istituto contabile al 31/12/1996.

Considerato il lungo lasso di tempo trascorso, risulta assai poco probabile che sussistano ancora somme già eliminate per perenzione ed ancora riscrivibili: infatti le somme in tal modo eliminate fino al 1996 e non ancora reiscritte a tutto il 31/12/2009 rimangono a copertura di effettivi debiti solo se per essi non si è compiuta la prescrizione estintiva o non si sono comunque estinti in altro modo.

Qualora sussistano simili obbligazioni, lo Stato Patrimoniale del Rendiconto generale deve esporre tra le passività i corrispondenti residui passivi eliminati dalla situazione finanziaria per perenzione amministrativa e soggetti a possibile riscrittura in bilancio nei successivi esercizi.

Gli Enti che al 31/12/2009 abbiano tra le proprie scritture contabili somme ancora in perenzione dovranno effettuare un'attenta verifica della effettiva sussistenza del debito corrispondente, confermata dal mancato compimento della prescrizione estintiva per successivi atti interruttivi da parte dei creditori, e procederanno ad eliminare tutte le partite insussistenti.

### **3.2 Accantonamenti e fondi**

Il nuovo regolamento contabile prevede l'iscrizione nel preventivo finanziario di numerosi capitoli di spesa aventi "*natura di fondi*": di essi si ritiene di avere dato sufficientemente conto nella recente circolare della Scrivente n 4 del 5/3/2010, cui ad ogni buon fine si rimanda per ogni dettaglio ed approfondimento. A mero titolo esemplificativo, si ricordano gli accantonamenti ed i fondi per i rinnovi contrattuali, quelli per le indennità di buonuscita e per i rischi di inesigibilità dei crediti.

In questa sede si ritiene opportuno ribadire che sui capitoli di spesa aventi "*natura di fondi*" non è consentita alcuna registrazione contabile gestionale: non possono essere assunti impegni di spesa né essere emessi ordinativi di pagamento; conseguentemente essi non possono esporre residui passivi degli esercizi precedenti, né effettivi né presunti.

Inoltre a partire dall'esercizio 2009, ferma restando la comune "*natura di fondi*", i capitoli in questione vanno distinti in due sottocategorie: quelli dedicati agli *Accantonamenti* accolgono i nuovi stanziamenti finanziati con le risorse di competenza dell'esercizio in corso; mentre i capitoli dedicati ai *Fondi* accolgono le economie realizzate sui Fondi e sugli *Accantonamenti* della stessa specie negli esercizi precedenti, nella misura in cui l'importo complessivo di dette economie risulti ancora congruo per le rispettive specifiche finalità.

Qualora detta distinzione non sia stata mantenuta chiaramente nel preventivo finanziario 2009, il Rendiconto generale dovrà comunque riportare i capitoli del bilancio di previsione approvato; questa sede pare comunque idonea ad avvertire che, anche con successive variazioni di bilancio, la distinzione in questione dovrà essere rispettata nel bilancio 2010.

### **3.3. Trattamento di fine rapporto e indennità di buonuscita**

Con particolare riguardo agli *Accantonamenti* ed ai *Fondi* per trattamento di fine rapporto o per indennità di buonuscita maturati in favore del personale, si ricorda che con precedenti circolari (emanate da questa Amministrazione in attuazione e a chiarimento delle disposizioni previgenti al nuovo Regolamento di contabilità) si era consentito anche di assumere impegni di spesa nella misura delle somme maturate, consentendo quindi di riportare nella contabilità consuntiva di fine

esercizio i corrispondenti residui passivi.

Oggi simile pratica risulta definitivamente superata in quanto incompatibile con le disposizioni del nuovo Regolamento di contabilità di cui al Testo Coordinato.

Come si è avuto modo di precisare nella precedente circolare n. 4 del 5/3/2010 concernente la disciplina del Risultato di Amministrazione, come per gli stanziamenti di tutti gli altri capitoli aventi “*natura di fondi*” (iscritti a titolo di Accantonamento o di Fondo), le somme previste per il trattamento di fine rapporto o per l’indennità di buonuscita non possono essere impegnate ed a fine esercizio costituiscono economie di spesa che confluiscono nell’Avanzo di Amministrazione; nell’esercizio successivo dette economie vanno ridestinate per le medesime finalità quali preventive assegnazioni.

Pertanto nella redazione del Rendiconto generale consuntivo dell’esercizio 2009 gli Enti dovranno eliminare ogni residuo passivo delle specie eventualmente ancora sussistente nelle scritture contabili e riprodurre le conseguenti economie dell’esercizio 2009 nel preventivo finanziario 2010 secondo le istruzioni fornite, anche con variazioni di bilancio successive all’approvazione del bilancio di previsione (assestamento tecnico).

### **3.4 “Residui impropri”**

L’art. 31 del Testo coordinato riporta la disciplina contabile degli impegni di spesa applicabile agli Enti pubblici istituzionali regionali; per il rimando operato dal comma 8 di detto articolo (valido solo in ambito regionale, in quanto introdotto con il D.P.Reg. 729/2006), detta disciplina viene completata con le disposizioni dell’art. 11 della L.R. 47/1977 e successive modifiche ed integrazioni (legge fondamentale della contabilità della Regione Siciliana).

La disciplina degli impegni di spesa risulta particolarmente complessa in tutte le normative di contabilità finanziaria pubblica (Stato, Regione Siciliana, EE.LL., etc.); con riguardo alla contabilità della Regione Siciliana, questa Amministrazione nel tempo ha diramato alcune circolari in applicazione delle richiamate disposizioni dell’art. 11 della L.R. 47/1977 ed a chiarimento di particolari fattispecie gestionali di difficile definizione:

- circolare n. 16/1999, concernente “Impegni di spesa-art.64 della L.R.27 aprile 1999, n.10”;
- circolare n. 3/2005, concernente “Controlli da parte delle Ragionerie centrali”;
- circolare n. 7/2006, concernente “Direttive per la contabilizzazione dei provvedimenti delle Amministrazioni regionali”.

Evidentemente le direttive delle circolari sopra elencate sono valide anche per gli Enti Pubblici Istituzionali regionali nella misura in cui le corrispondenti disposizioni si applicano anche a tali Enti: dette circolari possono essere consultate sul sito <http://www.regione.sicilia.it/bilancio>.

Si avverte che, per la estrema varietà dei fatti gestionali concreti, non mancano tuttora ampi margini di dibattito su singole fattispecie, per le quali i responsabili della spesa e della contabilità dovranno rifarsi ai principi contabili generali.

Per la trattazione del presente argomento pare necessario approfondire le diverse configurazioni di impegni di spesa delineate dalla normativa complessivamente applicabile agli Enti strumentali regionali.

Il comma 1 dell’art. 31 del Testo coordinato ed il comma 2 dell’art. 11 della L.R. 47/1977 e successive modifiche ed integrazioni delineano la nozione contabile tipica dell’impegno di spesa: elemento essenziale dell’impegno è l’obbligazione giuridica perfezionata, per la quale sono definiti l’ammontare, il creditore ed il titolo giuridico; a fronte di simile obbligazione è fatto obbligo di assumere l’impegno di spesa in contabilità.



Simile impegno di spesa, assunto per la sussistenza di tutti gli elementi giuridici richiesti, per comodità e per chiarezza espositiva, si definisce “*impegno perfetto*” o “*impegno proprio*”: qualora esso a fine esercizio non risulti interamente pagato e corrispondentemente residui una obbligazione giuridica anche parziale, la contabilità finanziaria esporrà un residuo passivo che, sempre per comodità e chiarezza espositiva, si definisce “*residuo perfetto*” o “*residuo proprio*”.

La contabilità economica espone i debiti testè descritti, insieme a tutti gli altri che invece non sono rappresentati nella contabilità finanziaria (somme in perenzione, debiti da contrazione di mutui e da operazioni finanziarie in genere), nella apposita sezione delle Passività dello Stato Patrimoniale.

Le restanti disposizioni dell’art. 31 del Testo coordinato e dell’art. 11 della L.R. 47/1977 definiscono, tra l’altro, ulteriori fattispecie di impegni di spesa.

In particolare il comma 3 dell’art. 11 della L.R. 47/1977 prevede che “*nel corso dell’esercizio possono essere prenotati impegni relativi a procedure in via di espletamento. Con riguardo ai provvedimenti relativi agli impegni prenotati, qualora non venga assunta entro il termine dell’esercizio la conseguente obbligazione giuridica, gli impegni medesimi decadono e sono contabilizzati nel rendiconto generale come economie di spesa. Quando la prenotazione d’impegno è riferita a procedure di gara bandite prima della fine dell’esercizio e non concluse entro tale termine, la prenotazione si tramuta in impegno e conservano validità gli atti ed i provvedimenti relativi alla gara già adottati.*”.

Ancora il comma 8 dell’art. 11 della L.R. 47/1977 prevede che “*tutte le quote di stanziamento non impegnate a norma del presente articolo costituiscono alla chiusura dell’esercizio economie di spesa, salvo le somme stanziante per spese in conto capitale relative all’esecuzione di opere e di lavori pubblici in genere che, anche se non impegnate, possono essere mantenute in bilancio, quali residui di stanziamento, nel solo esercizio successivo, ..., a termine del quale, se ancora non impegnate, costituiscono economie di spesa*”.

Dette disposizioni costituiscono deroghe eccezionali rispetto alla definizione tipica appena descritta di cui al comma 2 dell’art. 11, che rappresenta la norma generale.

Qui si chiameranno simili fattispecie di impegni di spesa “*impegni imperfetti*” o “*impegni impropri*”, per opportuna distinzione da quelli “*propri*” o “*perfetti*”. Essi a fine esercizio generano nella contabilità finanziaria “*residui imperfetti*” o “*residui impropri*”.

Nella contabilità finanziaria degli Enti pubblici istituzionali regionali i “*residui impropri*”, esattamente come quelli “*propri*”, vengono esposti nel rendiconto finanziario e concorrono con segno negativo alla formazione del Risultato di Amministrazione.

Essi invece, in ossequio ai principi che sovrintendono alla contabilità economica, non possono trovare corrispondente rappresentazione tra i debiti dello Stato Patrimoniale, in quanto ai fatti gestionali che generano residui passivi “*impropri*” non corrispondono di norma debiti effettivi. Solo qualora ai fatti gestionali in questione possono ricollegarsi passività potenziali, è possibile iscrivere i corrispondenti fondi oneri o rischi tra le Passività dello Stato Patrimoniale, secondo le consuete regole della contabilità economica.

Per quanto sopra, al fine di fornire un’informativa di bilancio completa, chiara e corretta e per garantire, altresì, i necessari raccordi tra la contabilità finanziaria e quella economica, gli Enti:

- formeranno un elenco dei residui passivi “*impropri*” separato da quello dei “*residui propri*”;
- faranno puntuale richiamo dei residui passivi “*impropri*” nella nota integrativa, dando adeguata spiegazione per ciascuna posta.

#### **4. Contabilità economica**

E' noto che l'esercizio finanziario 2009 appena concluso rappresenta il primo per il quale è stato obbligatorio ed indifferibile attivare e gestire la contabilità economico patrimoniale accanto a quella finanziaria tradizionale; infatti a fronte dell'introduzione nell'esercizio 2007 del nuovo regolamento contabile (operata con il comma 4 dell'art. 18 della L.R. 19/2005), l'art. 6 della L.R. 2/2007 ha consentito ai singoli Enti di differire l'applicazione delle nuove disposizioni fino all'1/1/2009.

Sebbene incontrovertibile, in ragione di alcune richieste intervenute in tal senso, pare opportuno qui ribadire che, sulla base delle chiare e definitive disposizioni emanate dal legislatore, non è consentito in alcun modo mantenere per l'esercizio 2009 la sola contabilità finanziaria da parte degli Enti ricompresi nell'ambito di applicazione del Testo coordinato, come esplicitato nella circolare n. 16/2006 e ribadito nelle premesse della presente: qualsiasi indicazione amministrativa contraria risulterebbe pertanto palesemente illegittima.

Si ricorda che la contabilità finanziaria osserva i fatti gestionali ed opera le conseguenti registrazioni contabili secondo il principio della competenza finanziaria, basato essenzialmente sul momento in cui si perfezionano, si modificano o estinguono in capo all'Ente le posizioni giuridiche attive (crediti) o passive (debiti): accertamenti di entrata ed impegni di spesa; invece la contabilità economico-patrimoniale opera secondo il principio della competenza economica, che registra i fatti di gestione sulla base della correlazione tra l'ottenimento di utilità ed il consumo dei fattori produttivi: proventi e costi. Detti principi vengono opportunamente esplicitati al punto qq) "Competenza finanziaria ed economica" dell'all. n. 1 al Testo coordinato, cui per chiarezza si rimanda.

In sede di rendiconto generale consuntivo per l'esercizio 2009 gli Enti dovranno dedicare particolare attenzione nel verificare ed esporre correttamente e con chiarezza i raccordi tra i risultati della contabilità finanziaria e della contabilità economica. Al riguardo si richiamano le disposizioni del secondo periodo del comma 1 dell'art. 42 del Testo coordinato.

Per i suddetti raccordi e per la contabilità economica in generale pare opportuno richiamare anche la circolare di questa Amministrazione n. 4 del 4/2/2009 e le disposizioni del Testo coordinato ivi commentate.

Invero si osserva che il Testo coordinato detta disposizioni di dettaglio sufficientemente esaustive per tutti gli aspetti della contabilità finanziaria; mentre per la contabilità economica vengono effettuati notevoli rimandi ai principi contabili ed ai criteri di valutazione del codice civile, ai principi contabili nazionali ed internazionali, ai criteri di valutazione dell'allegato n. 14 al Testo coordinato, senza trascurare l'eventualità di disposizioni speciali applicabili al singolo Ente ed ogni specificità gestionale.

La contabilità economica analitica, invece, è stata oggetto delle direttive diramate dalla Scrivente con la circolare n. 5 del 5/2/2009.

Qui si ricorda che a fine esercizio l'Ente rileverà, ai sensi dell'art. 49 del Testo coordinato, gli eventuali scostamenti fra i costi sostenuti e quelli previsti nel budget e contabilizzerà tutti i costi riferiti ad ogni "centro di costo", distinti in diretti, indiretti comuni, e indiretti generali secondo lo schema di cui all'allegato 16 del Testo coordinato.

Tali scritture concorrono al sistema informativo aziendale e mirano ad orientare le decisioni aziendali secondo criteri di convenienza economica. L'analisi dei risultati desumibili dalle scritture di contabilità analitica sarà riportata nella relazione illustrativa.

Con l'occasione, rispetto a quanto esposto nel paragrafo 3 della richiamata circolare n. 4/2009 in ordine alla procedura contabile della "sterilizzazione degli ammortamenti", si precisa che i finanziamenti per investimenti e le donazioni e/o lasciti con vincoli di destinazione ad investimento devono essere imputati in avere di appositi conti che si riepilogano alla sezione B) CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE del Passivo dello Stato Patrimoniale (e non alla sezione A) PATRIMONIO NETTO come indicato nella circolare n. 4/2009.

La sezione B) dello Stato Patrimoniale costituisce una peculiarità dello schema del Testo coordinato, appositamente inserita dal Regolamento contabile degli Enti strumentali, stante la frequenza con la quale si verificano i contributi erogati gratuitamente a vario titolo da diversi soggetti (pubblici e privati) in favore degli Enti Pubblici Istituzionali ed il peso che simili contributi possono assumere nel patrimonio di questi.

Di conseguenza, in tutti i casi in cui si debba procedere alla sterilizzazione degli ammortamenti, lo storno ai componenti positivi di reddito dell'esercizio deve essere operato contabilmente addebitando le voci della sezione B) CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE dello Stato Patrimoniale e non le voci del Patrimonio Netto.

Negli esempi presentati nel paragrafo 3 della circolare n. 4/2009 il conto "*Finanziamenti per investimenti da Regione*" costituisce una voce della sezione B) CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE.

## **5. Bilanci in forma abbreviata**

Qualora l'Ente sia di piccole dimensioni, ai sensi del comma 1 dell'art. 48 del Testo coordinato, esso ha la facoltà di redigere il Rendiconto generale in forma abbreviata "*quando, nel primo esercizio o successivamente per due esercizi consecutivi, non supera due dei seguenti parametri dimensionali desunti dagli ultimi rendiconti generali approvati:*

- *totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2,5 milioni di euro;*
- *totale delle entrate accertate, con esclusione delle partite di giro: 1 milione di euro;*
- *dipendenti in servizio al 31 dicembre di ciascun anno considerato: 25 unità.*"

In tal caso l'Ente può redigere il conto di bilancio composto dal solo rendiconto finanziario gestionale; lo stato patrimoniale, il conto economico e la nota integrativa saranno redatti in forma abbreviata secondo le precisazioni dei commi 9, 10 e 11 del citato art. 48; tra gli allegati non deve essere predisposta la relazione sulla gestione in quanto ricompresa nella nota integrativa in forma abbreviata.

In conclusione si ritiene utile riepilogare di seguito le precedenti circolari di questa Ragioneria Generale della Regione, le cui istruzioni sono state in qualche modo richiamate nella presente o che risultano comunque utili per ulteriori approfondimenti. Oltre a quelle relative agli impegni di spesa, elencate al paragrafo 3 a proposito dei "*residui impropri*", si segnalano quindi:

- circolare n. 8 del 17/3/2003 concernente "Relazione illustrativa del conto consuntivo o del bilancio di esercizio prevista dal comma 2 dell'art.17 della L.R. 8/2000";
- circolare n. 24 del 10/12/2003 concernente "Articolo 26 della Legge Regionale 16 aprile 2003, n. 4 – Enti vigilati";
- circolare n. 8 del 10/5/2005, concernente "Art. 53 della legge regionale 28 dicembre 2004, n.17: norme riguardanti il controllo sugli atti degli Enti vigilati";
- circolare 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";
- circolare n. 8 del 22/3/2006 concernente "Conto Consuntivo per l'esercizio finanziario 2005 degli Enti, Istituti ed Aziende sottoposti alla vigilanza e/o alla tutela della

- Regione”;
- circolare n. 7 del 2/5/2007, concernente “Conto Consuntivo per l’esercizio finanziario 2006 degli Enti, Istituti ed Aziende sottoposti alla vigilanza e/o alla tutela della Regione”;
  - circolare 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”;
  - circolare n. 4 del 4/2/2009, concernente “Nuovo regolamento di contabilità secondo le disposizioni del D.P.R. 97/2003 coordinate con il D.P.Reg. n. 729/2006 - Contabilità economico-patrimoniale”;
  - circolare n. 5 del 5/2/2009, concernente “Nuovo regolamento di contabilità secondo le disposizioni del D.P.R. 97/2003 coordinate con il D.P.Reg. n. 729/2006 - Contabilità economica analitica”;
  - circolare n. 4 del 5/3/2010, concernente “Disciplina del risultato di amministrazione”.

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 significativamente 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**  
**F.to Dr. Vincenzo Emanuele**

Il Dirigente del Servizio  
F.to Dr. Luciano Calandra

Il Funzionario Direttivo      Il Funzionario Direttivo  
F.to Dr.ssa Giuseppa D'Amico      F.to Rag. Giuseppa Matranga

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