

2.21 RAPPORTO

INTRODUZIONE AI PRINCIPI DELLA CONTABILITÀ ARMONIZZATA

L'ESEMPIO DEL BILANCIO DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI BOLZANO

IRE

Istituto di
ricerca economica



CAMERA DI COMMERCIO,
INDUSTRIA, ARTIGIANATO
E AGRICOLTURA DI BOLZANO

I rapporti dell'IRE sono brevi analisi orientate alla soluzione di problemi riguardanti aspetti specifici dell'economia altoatesina. Le informazioni fornite sono di immediato interesse pratico.

Per una maggiore leggibilità, nei nostri studi e rapporti rinunciamo all'uso della doppia forma maschile e femminile. I sostantivi riferiti a persone sono quindi da attribuire a entrambi i sessi.

Editore

© 2021 Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di Bolzano
Via Alto Adige 60, 39100 Bolzano

Direttore responsabile

Alfred Aberer

Publicato nel mese di maggio 2021

Autorizzazione del Tribunale di Bolzano con decreto n. 3/99

La riproduzione e la diffusione, anche parziali, sono ammesse solo con la citazione della fonte (editore e titolo).

Autori

Nicola Riz

Felix Steinwandter

Luciano Partacini

Redazione

IRE – Istituto di ricerca economica della Camera di commercio di Bolzano

Direzione

Georg Lun

Consulenza scientifica

Marco Castellani

Citazione consigliata

IRE (2021): Introduzione ai principi della contabilità armonizzata. L'esempio del bilancio della Provincia Autonoma di Bolzano. IRE Rapporto 2.21

Informazioni

IRE – Istituto di ricerca economica della Camera di commercio di Bolzano

Via Alto Adige 60, 39100 Bolzano

T +39 0471 945 708

ire@camcom.bz.it

Ulteriori pubblicazioni sul sito web

www.ire.bz.it

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 1. | Introduzione | 5 |
| 2. | Il ciclo di bilancio | 7 |
| 2.1 | La fase di previsione | 7 |
| 2.2 | Le variazioni in corso d'esercizio | 8 |
| 2.3 | Il rendiconto consuntivo | 9 |
| 3. | Le entrate | 11 |
| 3.1 | Le fasi dell'entrata | 11 |
| 3.1.1 | Previsione | 12 |
| 3.1.2 | Accertamento | 12 |
| 3.1.3 | Riscossione | 12 |
| 3.1.4 | Versamento | 12 |
| 3.2 | Classificazione delle entrate | 13 |
| 4. | Le spese | 16 |
| 4.1 | Le fasi della spesa | 16 |
| 4.1.1 | Previsione | 17 |
| 4.1.2 | Impegno | 17 |
| 4.1.3 | Liquidazione | 17 |
| 4.1.4 | Ordinazione | 18 |
| 4.1.5 | Pagamento | 18 |
| 4.2 | Classificazione delle spese | 18 |
| 5. | Conto competenza, cassa e residui | 21 |
| 5.1 | I residui | 21 |
| 5.1.1 | Residui attivi | 22 |
| 5.1.2 | Residui passivi | 22 |
| 5.1.3 | Il riaccertamento dei residui | 22 |
| 6. | Fondi di riserva | 23 |
| 6.1 | Fondo crediti di dubbia esigibilità | 24 |
| 6.2 | Fondo pluriennale vincolato | 25 |

| | | |
|--------------------|--|-----------|
| 7. | Schemi di bilancio consuntivo | 29 |
| 7.1 | Entrate | 29 |
| 7.2 | Spese | 31 |
| 7.3 | Economie e diseconomie | 32 |
| 8. | Equilibrio di bilancio e risultato di amministrazione | 33 |
| 8.1 | Risultato della gestione di competenza | 33 |
| 8.2 | Risultato della gestione di cassa | 38 |
| 8.3 | Risultato della gestione dei residui | 38 |
| 8.4 | Il Risultato di Amministrazione | 39 |
| 8.4.1 | Determinazione del Risultato di amministrazione | 39 |
| 8.4.2 | Composizione del risultato di amministrazione | 40 |
| 9. | Indicatori di bilancio | 43 |
| 10. | Conto Economico e stato patrimoniale delle PA | 51 |
| | | |
| Allegato A: | Glossario italiano - tedesco | 53 |
| Allegato B: | Calcolo Indicatori di Bilancio | 55 |
| | | |
| | Riferimenti bibliografici | 63 |

1. INTRODUZIONE

Introduzione ai principi della contabilità armonizzata

Il bilancio di una pubblica amministrazione è un importante strumento di programmazione, il cui fine è quello di evidenziare la disponibilità di risorse di cui gode un ente e informare la collettività sui relativi impieghi, collegati alle finalità e alle scelte politiche. In fase di previsione, esso ha un'importante funzione autorizzatoria: il bilancio è lo strumento con cui il potere legislativo trasferisce all'esecutivo la facoltà di gestire le risorse pubbliche per perseguire gli obiettivi definiti dalla politica. In fase di consuntivo, invece, i documenti di bilancio permettono al potere legislativo di esercitare un controllo sull'operato dell'amministrazione e una valutazione della sostenibilità della gestione nel tempo. Infine, i documenti di bilancio svolgono un'importante funzione informativa verso tutti i portatori di interessi riguardo l'operato delle pubbliche amministrazioni. L'efficacia della funzione informativa è tutelata da diversi principi che, secondo la normativa, devono ispirare la redazione dei documenti stessi, come ad esempio la chiarezza e precisione, la veridicità, la coerenza interna (tra i vari documenti di bilancio) ed esterna (con gli altri documenti di programmazione), nonché la comprensibilità.

La crisi economica innescata dalla pandemia di Coronavirus e l'arrivo delle risorse connesse al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza avranno un impatto enorme sulla gestione di bilancio degli enti pubblici. La comprensione da parte della collettività di documenti molto tecnici e complessi, quale ad esempio il bilancio provinciale, è di fondamentale importanza, affinché i cittadini abbiano un'idea chiara degli scopi per cui vengono utilizzate le risorse pubbliche. I documenti di bilancio, infatti, rappresentano una delle principali fonti di informazione sulla capacità delle amministrazioni di tradurre in pratica gli indirizzi e gli obiettivi posti dagli organi politici.

A dieci anni dall'introduzione della cosiddetta armonizzazione contabile, articolata nel Decreto Legislativo 118/2011 e relativi allegati, con la quale il legislatore ha voluto uniformare i bilanci delle amministrazioni pubbliche italiane, l'IRE – Istituto di ricerca economica della Camera di commercio di Bolzano – vuole fornire una prima base teorica per aiutare a comprendere il bilancio della Provincia Autonoma di Bolzano. Il presente rapporto contribuisce, in primis, a spiegare alcune nozioni fondamentali per comprendere la contabilità pubblica, adottando un lessico il più possibile semplice ma coerente con quello utilizzato nei documenti ufficiali. In secondo luogo, questo lavoro costituisce un'utile base teorica per analisi sulla contabilità pubblica.

INFOBOX

Base giuridica della contabilità pubblica

La principale base giuridica per la contabilità pubblica italiana è il D.Lgs. 118/2011 “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi” e successive modifiche, tra cui il D.Lgs. 126/2014. Questa recente normativa ha perseguito l’obiettivo dell’armonizzazione della contabilità delle Pubbliche Amministrazioni italiane, favorendo la confrontabilità tra i bilanci dei vari enti grazie all’adozione di schemi e principi contabili comuni. In Alto Adige rileva anche la Legge Provinciale 1/2002 “Disposizioni in materia di bilancio e contabilità della Provincia” e successive modifiche, tra cui la LP 18/2015.

Il sistema dei bilanci armonizzati secondo il decreto legislativo 118/2011 si applica a:

- > Regioni e Province Autonome di Trento e Bolzano;
- > Enti locali e loro organismi (Comuni, Provincia, Città metropolitane, Comunità montane...);
- > Enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al servizio sanitario nazionale;
- > Università pubbliche.

Si noti, tuttavia, che alcuni aspetti possono variare a seconda della tipologia dell’ente (ad es. le scadenze, i fondi ecc.). La prospettiva di analisi adottata nell’ambito del presente elaborato considera le norme valide per la Provincia Autonoma di Bolzano. Ciononostante, molti dei principi riportati in questo lavoro valgono in linea generale per tutte le tipologie di enti territoriali.

2. IL CICLO DI BILANCIO

Il punto 1 dell'allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011 definisce la programmazione di bilancio come il processo di analisi e valutazione che, comparando e ordinando coerentemente tra loro le politiche e i piani per il governo del territorio, consente di organizzare, in una dimensione temporale predefinita, le attività e le risorse necessarie per la realizzazione di fini sociali e la promozione dello sviluppo economico e civile delle comunità di riferimento. I documenti nei quali si formalizza il processo di programmazione devono essere predisposti in modo da consentire ai portatori di interesse di conoscere i risultati che l'ente si propone di conseguire e valutarne il grado di effettivo raggiungimento al momento della rendicontazione. Pertanto, il termine "bilancio" si riferisce in realtà a più documenti contabili che si susseguono durante l'anno, in un iter che va dalla formulazione delle previsioni di entrata e di spesa per un dato esercizio fino alla rendicontazione finale dopo la sua conclusione. Questo iter viene chiamato ciclo di bilancio e si compone di tre macro-fasi: la prima ha carattere previsionale e si sviluppa prima dell'inizio dell'esercizio. La seconda fase comprende tutte le variazioni in corso d'esercizio. Infine, una volta concluso l'esercizio, si ha un'ultima fase consuntiva.

2.1 La fase di previsione

Il presupposto per l'avvio del ciclo di bilancio è l'approvazione, da parte del Consiglio provinciale, del Documento di Economia e Finanza Provinciale (DEFP), che avviene di norma entro il 31 luglio di ogni anno. In generale, il Documento di Economia e Finanza rappresenta il principale strumento di programmazione politica di un'amministrazione territoriale. Nel DEFP sono descritti gli scenari economico-finanziari internazionali, nazionali e provinciali, le politiche da adottare, gli obiettivi della manovra di bilancio provinciale e viene esposto il quadro finanziario delle risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi della programmazione unitaria provinciale, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento (cfr. Allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011, punto 5)¹. Il DEFP definisce gli obiettivi della manovra di bilancio provinciale, ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione, nonché il punto di partenza per la formazione dei documenti contabili previsionali dell'ente.

Partendo dal DEFP, viene quindi elaborato il *bilancio di previsione per il triennio successivo*². Questo documento contabile viene presentato in forma di disegno di legge di bilancio dalla Giunta al Consiglio provinciale entro il 31 ottobre dell'anno precedente il primo esercizio cui si riferisce, per essere approvato da quest'ultimo entro il 31 dicembre (cfr. D.Lgs. 118/2011, art. 10 e art. 36 cpv. 3). Per il primo anno si predispongono la previsione secondo principio di competenza e di cassa, per i due anni successivi solo secondo il principio di competenza (art.

¹ Di seguito, se non diversamente specificato, il riferimento normativo sarà sempre il D.Lgs. 118/2011.

² Gli schemi da adottare per la predisposizione del bilancio preventivo sono riportati nell'allegato 9 al D.Lgs. 118/2011.

39 cpv. 2). Il preventivo di spesa ha carattere autorizzatorio, ovvero stabilisce un vincolo ex ante, quantitativo e qualitativo, alle spese che possono essere sostenute dall'amministrazione. Inoltre, il bilancio preventivo deve essere approvato in pareggio, il che significa che il totale delle entrate deve corrispondere a quello delle uscite.

Oltre al bilancio preventivo, viene predisposto, con decreto del Segretario Generale, anche il *bilancio finanziario gestionale*, nel quale entrate e spese sono suddivise in modo più dettagliato, arrivando fino al livello di capitolo. Nel caso del bilancio amministrativo, le spese a livello di capitolo sono assegnate alle varie direzioni e ripartizioni responsabili della loro gestione (centri di responsabilità). Ad esempio, le spese per il personale relative a diversi programmi sono attribuite alla ripartizione personale. Infine, la Giunta approva in questa sede anche un *documento tecnico di accompagnamento*. Anche questo documento è più dettagliato rispetto al bilancio preventivo sottoposto all'approvazione del Consiglio (ad es. qui le voci sono suddivise in "categorie" o "macroaggregati" - art. 39 cpv. 10). In linea di principio, le disposizioni di bilancio approvate dall'esecutivo sono più dettagliate delle disposizioni di bilancio adottate dall'organo legislativo. Entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione, la Giunta approva anche il piano degli indicatori.

2.2 Le variazioni in corso d'esercizio

Nel corso dell'esercizio vengono poi apportate modifiche al bilancio e alla relazione tecnica di accompagnamento in relazione alle mutate condizioni del contesto in cui l'amministrazione opera. Entro il 31 luglio viene approvato dal Consiglio il cosiddetto *assestamento di bilancio*³, un documento che aggiorna le previsioni con le informazioni contenute nel rendiconto consuntivo dell'esercizio precedente (approvato nel frattempo entro fine aprile), quali la determinazione dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, la consistenza dei residui attivi e passivi, l'entità del Fondo Pluriennale Vincolato e del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità. Con l'assestamento di bilancio, il Consiglio controlla altresì che il pareggio di bilancio venga rispettato alla luce delle variazioni di contesto occorse e delle informazioni definitive sulla gestione dell'ultimo esercizio, non ancora disponibili quando erano state formulate le previsioni iniziali. Dopo il 30 novembre, le possibilità di modificare il bilancio sono ancora più limitate (art. 51 c. 6).

Oltre al bilancio di assestamento, eventuali altre variazioni al bilancio devono essere normalmente approvate dall'organo legislativo tramite leggi ordinarie (art. 51 c. 1). Tuttavia, la legge individua anche alcune variazioni che possono essere disposte per via amministrativa dagli organi esecutivi e dai dirigenti amministrativi (art. 51 c. 2 - 4). In generale, le modifiche a livello di titoli e programmi vengono adottate dal Consiglio per legge, mentre variazioni a livello di capitoli possono essere fatte direttamente dall'esecutivo, con provvedimento amministrativo. Tuttavia, tramite l'utilizzo dei fondi e "l'iscrizione di entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici nonché per l'iscrizione delle

³ Con l'armonizzazione contabile, l'assestamento di bilancio è diventato un documento obbligatorio per le Pubbliche Amministrazioni (cfr. Relazione sull'assestamento del bilancio di previsione della Provincia Autonoma di Bolzano per gli anni finanziari 2016-18; contenuto nella delibera della Giunta Provinciale 702/2016)

relative spese” (art. 51 c. 2), la Giunta⁴ può di fatto aumentare anche il totale della spesa a livello dei programmi e titoli.⁵

2.3 Il rendiconto consuntivo

Dopo la fine dell’esercizio, entro il 30 di aprile, viene approvato il *rendiconto consuntivo*, che riepiloga i risultati della gestione, permettendo all’organo legislativo di verificare il rispetto da parte dell’amministrazione delle indicazioni di spesa fornite attraverso il preventivo e di analizzare il livello di salute finanziaria, economica e patrimoniale dell’ente. Inoltre, con l’armonizzazione contabile, al rendiconto finanziario vengono allegati anche il *Conto Economico* e lo *Stato Patrimoniale*. Infine, l’art. 18 bis del D.Lgs. 118/2011 prevede che entro 30 giorni dall’approvazione del bilancio preventivo o del rendiconto consuntivo debba essere approvato il “*Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio*”.

Si noti, infine, che esiste un “sistema di contabilità generale” e un “sistema di contabilità generale consolidata”. Il *bilancio consolidato* è un documento contabile che presenta i risultati economici, patrimoniali e finanziari del “Gruppo Pubblica Amministrazione”. Ai sensi della D.Lgs. 118/2011 art. 68, la Pubblica Amministrazione redige e approva entro il 30 settembre il bilancio consolidato con propri organi e istituzioni ausiliarie, imprese, società dipendenti e partecipanti. I dettagli sulla composizione del “Gruppo Pubblica Amministrazione” sono riportati nel bilancio consolidato stesso⁶.

La tabella sottostante riepiloga i documenti del ciclo di bilancio per la Provincia Autonoma di Bolzano per un dato esercizio *n*.

⁴ In provincia di Bolzano, quest’ultimo potere è stato delegato al Presidente della Provincia (delibera della Giunta Provinciale 27/2017).

⁵ La legge provinciale 1/2002 art. 23 prevede ulteriori possibilità di modifica del bilancio che differiscono leggermente da quanto previsto a livello statale.

⁶ Cfr. Relazione sulla gestione del bilancio consolidato della Provincia Autonoma di Bolzano per l’esercizio 2018, delibera della Giunta Provinciale 728/2019 p. 134.

Tabella 2.1

Ciclo di bilancio

| Documento | Termine di approvazione | Organo | Fonte giuridica |
|--|--|----------------------------------|--|
| Disegno di legge di bilancio preventivo | 31/10/ <i>n-1</i> | Giunta provinciale | Allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011, punto 4.1 lettera d |
| Bilancio preventivo | 31/12/ <i>n-1</i> | Consiglio provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 18 |
| Documento tecnico di accompagnamento | <i>Contestualmente all'approvazione della legge di bilancio</i> | Giunta provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 39 Comma 10 |
| Bilancio finanziario gestionale | <i>Contestualmente all'approvazione del Documento tecnico di accompagnamento</i> | Segretario Generale ⁷ | LP 1/2002 Art. 12 |
| Piano degli indicatori del preventivo | <i>30 giorni dopo l'approvazione del bilancio preventivo</i> | Giunta provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 18 <i>bis</i> |
| Disegno di legge di assestamento di bilancio | 30/06/ <i>n</i> | Giunta provinciale | Allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011 punto 4.1 lettera f |
| Assestamento di bilancio | 31/07/ <i>n</i> | Consiglio provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 50 |
| Disegno di legge del rendiconto | 30/04/ <i>n+1</i> | Giunta provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 18 |
| Rendiconto | 31/07/ <i>n+1</i> | Consiglio provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 18 |
| Disegno di legge di bilancio consolidato | <i>contestualmente al rendiconto della gestione</i> | Giunta provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 11 |
| Piano degli indicatori del consuntivo | <i>30 giorni dopo approvazione del consuntivo</i> | Giunta provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 18 <i>bis</i> |
| Bilancio consolidato | 30/09/ <i>n+1</i> | Consiglio provinciale | D.Lgs. 118/2011 Art. 18 |

Fonte: D.Lgs. 118/2011, LP 1/2002; elaborazione IRE

© 2021 IRE

⁷ Con la legge provinciale n. 1 del 3 gennaio 2020, Art. 11 questa funzione è stata attribuita al Direttore generale.

Le entrate comprendono tutte le risorse che l'ente ha a disposizione per finanziare i propri progetti di spesa. Una parte di queste risorse provengono da trasferimenti da altri enti, altre invece sono generate dall'ente stesso (si pensi ad esempio ai proventi dalle sanzioni amministrative). In questo secondo caso si parla di *entrate proprie*. In sede di bilancio preventivo, l'ente è tenuto a fare una previsione circa l'ammontare complessivo delle entrate che si renderanno disponibili nell'esercizio successivo, nonché nel biennio seguente. Dal momento che il bilancio preventivo è approvato in pareggio, è importante sottolineare che la determinazione delle entrate costituisce anche il limite quantitativo alla spesa. Durante l'esercizio, le entrate devono poi essere accertate via via che le obbligazioni si perfezionano e successivamente incassate materialmente dall'ente.

La sezione 3.1 descrive nel dettaglio le quattro fasi dell'entrata, mentre la sezione 3.2 mostra il sistema di classificazione delle entrate previsto dal D.Lgs. 118/2011, art. 15 e dall'allegato n.13.

3.1 Le fasi dell'entrata



© 2021 IRE

3.1.1 Previsione

Per ogni unità elementare del bilancio occorre quantificare la somma che si prevede di accertare (previsione di competenza) nonché quella che si prevede di riscuotere (previsione di cassa) nell'anno di riferimento. Nel corso dell'esercizio è sempre possibile accertare e/o riscuotere più di quanto previsto.

3.1.2 Accertamento

È di competenza della componente amministrativa della APT (Amministrazione Pubblica Territoriale) cui è affidata la gestione della relativa entrata. Rappresenta la fase di diritto delle entrate, cioè l'insorgere del diritto a riscuotere una certa somma, da un dato soggetto, per un determinato motivo e a una scadenza prefissata. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettiva (cfr. Art. 53).

È la fase in cui:

1. viene verificata la ragione del credito;
2. viene verificata la sussistenza di idoneo titolo giuridico;
3. viene individuato il debitore;
4. viene quantificata la somma da incassare;
5. viene individuata la scadenza⁸.

Sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc. Per fare fronte alla possibile mancata riscossione, è costituito un apposito fondo (fondo crediti di dubbia esigibilità, cfr. paragrafo 6.1).

3.1.3 Riscossione

Fase in cui il debitore salda il proprio debito nei confronti della pubblica amministrazione, versando le somme in tesoreria o ad altro agente della riscossione. Se gli importi sono pagati direttamente al tesoriere, il ciclo dell'entrata è concluso; se sono pagati a un agente della riscossione, nasce un credito dell'azienda pubblica nei confronti dell'agente riscuotitore. La riscossione avviene attraverso un documento chiamato "reversale di incasso" (cfr. Art. 54).

3.1.4 Versamento

Qualora sia intervenuto un agente di riscossione, il ciclo finanziario si conclude quando questo versa la somma al tesoriere dell'Ente. La riscossione e il versamento sono definite "fasi di fatto" dell'entrata, ovvero le fasi in cui materialmente le obbligazioni attive dell'ente vengono monetizzate (cfr. Art. 55).

⁸ Nel caso di entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, la scadenza del credito coincide con l'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento. L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario.

3.2 Classificazione delle entrate

Il D.Lgs. 118/2011 prevede una classificazione omogenea delle entrate per tutti gli enti in contabilità pubblica. Lo schema di classificazione, rinvenibile nell'allegato 13 e nell'articolo 15, prevede una suddivisione per titoli, tipologie, categorie, capitoli e articoli. La classificazione per titoli è quella più "grossolana"; mano a mano che si scende di livello, si entra sempre più nel dettaglio. L'approvazione del preventivo e del consuntivo delle entrate da parte dell'organo legislativo (il consiglio) avviene a livello delle tipologie, mentre le classificazioni di livelli inferiori sono riportate nei documenti usati dalla giunta e dall'apparato amministrativo (segretario generale e dirigenti amministrativi). Il legislatore ha voluto in questo modo enfatizzare la funzione di indirizzo dell'organo politico, il quale non deve preoccuparsi di aspetti prettamente gestionali.

Considerando i vari aggregati che compongono la classificazione, i titoli distinguono le entrate sulla base della fonte o provenienza delle risorse, ad esempio evidenziando se si tratta di risorse di provenienza esterna, quali i trasferimenti correnti o l'accensione di prestiti, oppure entrate riscosse dall'ente per conto di soggetti terzi (cfr. Infobox "Servizi per conto di terzi e partite di giro"). Le tipologie distinguono le entrate in base alla rispettiva natura, nell'ambito di ciascuna fronte di provenienza (Imposte, Tributi, Trasferimenti...). La seguente tabella 3.1 riepiloga la classificazione delle entrate e l'organo competente all'approvazione dei vari livelli.

Tabella 3.1

| Classificazione delle entrate | | |
|-------------------------------|---|---------------------------------------|
| Denominazione | Descrizione | Organo deputato all'approvazione |
| Titoli | Distinguono le entrate in base alla fonte/provenienza: > Titolo 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa; > Titolo 2: Trasferimenti correnti; > Titolo 3: Entrate extratributarie; > Titolo 4: Entrate in conto capitale > Titolo 5: Entrate da riduzione di attività finanziarie; > Titolo 6: Accensione prestiti; > Titolo 9: Entrate per conto terzi e partite di giro; | Consiglio (legislativo) |
| Tipologie | Distinguono le entrate in base alla rispettiva natura, nell'ambito di ciascuna fronte di provenienza (Imposte, Tributi, Trasferimenti...). | |
| Categorie | Distinguono le entrate in base alla natura dei cespiti, ovvero all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza (p.es. imposta sulle assicurazioni rc auto; tassa regionale per il diritto allo studio universitario; imposta di bollo, proventi da lotto, lotterie e altri giochi) | Giunta (esecutivo) |
| Capitoli | <i>Suddivisione delle categorie in base agli specifici oggetti di entrata (ad esempio vengono elencati singolarmente i vari progetti europei per i quali la Provincia fruisce di entrate)</i> | Segretario generale (amministrazione) |
| Articoli | <i>Ulteriore eventuale scomposizione dei capitoli</i> | |

Fonte: D.Lgl. 118/2011, Artt. 15 e 44; elaborazione IRE

© 2021 IRE

Le tipologie sono quindi scomposte in categorie, le quali distinguono le entrate in base alla natura dei cespiti, ovvero all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza. Alcuni esempi di categorie sono l'imposta sulle assicurazioni rc auto, la tassa provinciale per il diritto allo studio universitario, l'imposta di bollo, i proventi da lotto, lotterie e altri giochi, ecc.). I capitoli riportano la suddivisione delle categorie in base agli specifici oggetti di entrata. Ad esempio, vengono elencati singolarmente i vari progetti europei per i quali la provincia riceve dei finanziamenti. Ove necessario, i capitoli possono essere ancora scomposti in articoli. Quest'ultimo livello costituisce il maggior dettaglio possibile di classificazione.

Elenco dei titoli e delle tipologie di entrata

- > **Titolo 1** – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
 - Tipologia 101: Imposte, tasse e proventi assimilati
 - Tipologia 102: Tributi destinati al finanziamento della sanità (solo per le Regioni)
 - Tipologia 103: Tributi devoluti e regolati alle autonomie locali (solo per le Regioni)
 - Tipologia 104: Compartecipazione ai tributi
 - Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali
 - Tipologia 302: Fondi perequativi dalla Regione o Provincia autonoma (solo per gli Enti locali)
- > **Titolo 2** – Trasferimenti correnti
 - Tipologia 101: Trasferimenti correnti da Amministrazioni Pubbliche
 - Tipologia 102: Trasferimenti correnti da Famiglie
 - Tipologia 103: Trasferimenti correnti da Imprese
 - Tipologia 104: Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private
 - Tipologia 105: Trasferimenti correnti dall'Unione Europea e dal Resto del Mondo
- > **Titolo 3** – Entrate extra-tributarie
 - Tipologia 100: Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni
 - Tipologia 200: Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti
 - Tipologia 300: Interessi attivi
 - Tipologia 400: Altre entrate da redditi da capitale
 - Tipologia 500: Rimborsi e altre entrate correnti
- > **Titolo 4** – Entrate in conto capitale
 - Tipologia 100: Tributi in conto capitale
 - Tipologia 200: Contributi agli investimenti
 - Tipologia 300: Altri trasferimenti in conto capitale
 - Tipologia 400: Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali
 - Tipologia 500: Altre entrate in conto capitale
- > **Titolo 5** – Entrate da riduzione di attività finanziarie
 - Tipologia 100: Alienazione di attività finanziarie
 - Tipologia 200: Riscossione di crediti a breve termine
 - Tipologia 300: Riscossione di crediti a medio e lungo termine
 - Tipologia 400: Altre entrate per riduzione di attività finanziarie

- > **Titolo 6** – Accensione di prestiti
 - Tipologia 100: Emissione di titoli obbligazionari
 - Tipologia 200: Accensione di prestiti a breve termine
 - Tipologia 300: Accensione mutui e altri finanziamenti a medio e lungo termine
 - Tipologia 400: Altre forme di indebitamento
- > **Titolo 7** – Anticipazioni da istituto tesoriere e cassiere
 - Tipologia 100: Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere
- > **Titolo 9** – Entrate per conto terzi e partite di giro
 - Tipologia 100: Entrate per partite di giro
 - Tipologia 200: Entrate per conto terzi

4. LE SPESE

Le spese descrivono le finalità per cui l'ente utilizza le risorse a disposizione. Come nel caso delle entrate, in sede di preventivo di bilancio l'ente è tenuto a formulare una previsione delle spese che si effettueranno nel triennio successivo. Durante l'esercizio, le somme da spendere, ad esempio per l'acquisto di un bene o un servizio, vengono prima vincolate (ovvero rese indisponibili per altri usi) e successivamente liquidate e pagate a seguito della realizzazione della prestazione pattuita. Le spese possono essere classificate a seconda della finalità e dell'ambito (ad esempio tutte le spese riferibili alla sanità o all'istruzione) oppure in relazione al tipo di bene o servizio acquistato. Le spese che si ripetono ogni anno, come quelle per il personale o le utenze, oppure destinate a beni non durevoli (come la cancelleria), sono definite *correnti*, mentre quelle connesse all'acquisto di beni durevoli (ad esempio una stampante, un automezzo oppure un edificio), oppure per l'acquisto di licenze pluriennali (ad esempio software), sono definite *spese in conto capitale*.

La sezione 4.1 fornisce una descrizione dettagliata delle cinque fasi della spesa, mentre la sezione 4.2 mostra il sistema di classificazione delle spese previsto dal D.Lgs. 118/2011, artt. 13 e 14, ed esplicitato nell'allegato 14.

4.1 Le fasi della spesa



4.1.1 Previsione

Con l'approvazione del bilancio di previsione, per ogni unità elementare del bilancio occorre quantificare la somma che si prevede di impegnare (previsione di competenza), nonché quella che si prevede di pagare (previsione di cassa) nell'anno di riferimento. Durante l'esercizio, salve nuove autorizzazioni, è impossibile impegnare o pagare somme superiori a quelle stanziare per ciascuna voce di spesa.

4.1.2 Impegno

È la fase di diritto delle uscite, con la quale si registra contabilmente la volontà unilaterale dell'APT, già manifestata da un'obbligazione giuridicamente perfezionata⁹, di spendere del denaro per acquisire un determinato bene o servizio, rimborsare un debito, eseguire un trasferimento ecc. I *dirigenti* possono assumere impegni, poiché essi sono atti gestionali. Con l'impegno si decide di destinare una determinata somma a un creditore per determinate ragioni e a determinate scadenze (NB: non necessariamente l'esercizio corrente). Tale somma è vincolata e resa indisponibile per altri scopi. L'impegno può coincidere, ad esempio, con il momento in cui l'azienda pubblica acquirente, avendo stipulato un contratto di fornitura, ha ordinato il bene al fornitore. L'impegno prevede (cfr. Art 56):

- > la sussistenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata;
- > l'individuazione della somma da pagare;
- > l'individuazione del soggetto creditore;
- > la determinazione della ragione del debito;
- > il vincolo sugli stanziamenti di bilancio.

L'impegno si perfeziona mediante l'atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

4.1.3 Liquidazione

È la seconda fase di diritto delle spese, in cui, dopo aver verificato la regolarità della fornitura o della prestazione e la rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi (rilascio del c.d. *visto di conformità*), si determina la somma certa e liquida da pagare (documento: *atto di liquidazione*). In questa fase l'obbligazione diviene effettivamente *esigibile*, ovvero si determina la somma effettiva da corrispondere al creditore nei limiti dell'impegno definitivo assunto. La determinazione della somma da pagare deve essere comprovata da appositi atti e documenti (es. fattura).

In questa fase occorre verificare (cfr. Art. 57):

- > i documenti comprovanti il diritto del creditore (fattura);
- > la regolarità della fornitura o della prestazione alle condizioni pattuite;
- > la somma certa e liquida da pagare (NB: la liquidazione non può essere maggiore dell'impegno).

⁹ Durante l'esercizio si possono prenotare impegni che si riferiscono a procedure in via di espletamento (obbligazioni non ancora perfezionate). Se tali procedure non vengono perfezionate entro il termine dell'esercizio, le prenotazioni d'impegno decadono e costituiscono economie di spesa. Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV).

4.1.4 Ordinazione

È la fase in cui si ordina al tesoriere dell'ente pubblico di pagare ad un determinato soggetto la somma liquidata. L'ordine di pagamento è chiamato *mandato* e la modalità di emissione può cambiare a seconda del tipo di spesa (cfr. Art. 58).

4.1.5 Pagamento

Il tesoriere, ricevuto l'ordine per mezzo del mandato di pagamento, eroga la somma al creditore. Ordinazione e pagamento sono le fasi di fatto delle spese (cfr. Art. 58).

4.2 Classificazione delle spese

Analogamente a quanto descritto nella sezione 3.2 per le entrate, anche per le spese il legislatore ha previsto uno specifico schema di classificazione unitario per tutti gli enti che operano in contabilità finanziaria. Tale classificazione è rinvenibile dall'allegato 14 e dagli articoli 13 e 14 del D.Lgs. 118/2011. Gli aggregati in cui si suddividono le spese riguardano in primo luogo l'ambito (il fine o l'oggetto) e sono, in un livello di dettaglio via via crescente: missioni, programmi, macroaggregati e capitoli.

Analizzando i singoli livelli che compongono la classificazione, troviamo che le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. Esempi di missioni sono: "politiche giovanili, sport e tempo libero", "turismo", "trasporti e diritto alla mobilità". Ogni missione si articola in programmi, i quali sono insiemi coordinati di attività (ad esempio "trasporto ferroviario", "rifiuti", "sport e tempo libero"), ovvero rappresentano aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. I programmi sono a loro volta suddivisi in titoli, ma anche in macroaggregati. Questi ultimi suddividono le spese del singolo programma secondo la natura economica della spesa. Esempi di macroaggregati sono: "acquisto di beni e servizi", "redditi da lavoro dipendente", "contributi agli investimenti". I macroaggregati sottostanno gerarchicamente ai titoli, tanto che la loro approvazione e modifica avviene a livello di giunta, non di consiglio. Infine, i macroaggregati sono scomposti in capitoli¹⁰, che corrispondono a specifici oggetti di spesa, come per esempio "assegnazioni di borse di studio anche per soggiorni formativi fuori Provincia".

Inoltre, le spese sono classificate per titoli. Questa classificazione parallela mette in evidenza la natura corrente, di investimento, finanziaria, di rimborso di prestiti o di giro della spesa. In particolare, le spese correnti si riferiscono all'acquisto di beni e servizi non durevoli, come ad esempio la carta per le stampanti, l'energia, il lavoro prestato dai dipendenti. Al contrario, le spese in conto capitale fanno riferimento agli investimenti e sono quelle sostenute ad esempio per acquistare attrezzature, veicoli, immobili e così via. Come nel caso delle entrate, la legge prevede che il consiglio approvi le proposte e i rendiconti di spesa a livello di programmi e di titoli. In questo modo, si vuole lasciare maggiore autonomia e flessibilità gestionale all'ente, evitando ad esempio di dover sottoporre all'approvazione del consiglio

¹⁰ Secondo la LP 1/2002, art. 23, c. 4/bis "i titolari di ogni centro di bilancio a cui è stata assegnata la gestione dei capitoli di spesa possono apportare modifiche compensative al bilancio amministrativo tra i singoli capitoli di spesa dello stesso raggruppamento assegnati al rispettivo centro di bilancio [...]" (mediante comunicazione all'ufficio competente della Ripartizione Finanze).

una riallocazione di spese tra due diversi macroaggregati o capitoli all'interno dello stesso programma.

La tabella 4.1 riepiloga i vari livelli di classificazione delle spese e i relativi organi competenti per l'approvazione.

Tabella 4.1

| Classificazione delle spese | | |
|------------------------------------|---|---|
| Denominazione | Descrizione | Organo deputato all'approvazione |
| Missioni | Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate (p.es. politiche giovanili, sport e tempo libero; turismo; trasporti e diritto alla mobilità). | Consiglio (legislativo) |
| Programmi | Sono insiemi coordinati di attività (p.es. trasporto ferroviario; rifiuti; sport e tempo libero). Rappresentano aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. I programmi sono suddivisi in titoli ma anche in macroaggregati. | |
| Titoli | La spesa è articolata in Titoli: <ul style="list-style-type: none"> > spese correnti; > spese in c/capitale (spesa per investimenti); > spese per incremento attività finanziarie; > rimborso prestiti; > uscite per conto terzi e partite di giro; | |
| Macroaggregati | I programmi sono articolati in macroaggregati, secondo la natura economica della spesa (p. es.: acquisto di beni e servizi; redditi da lavoro dipendente; contributi agli investimenti). I macroaggregati sottostanno gerarchicamente ai titoli. | Giunta (esecutivo) |
| Capitoli | Corrispondono a specifici oggetti di spesa (p.es. assegnazioni di borse di studio anche per soggiorni formativi fuori Provincia) | Segretario generale (amministrazione) |

Fonte: D.Lgs. 118/2011, Artt. 13, 14 e 45; elaborazione IRE

© 2021 IRE

Di seguito si riportano, a titolo esemplificativo, la scomposizione in programmi della missione della Provincia "istruzione e diritto allo studio", nonché la scomposizione per macroaggregati del titolo "spesa corrente".

MISSIONE 4 Istruzione e diritto allo studio

- > Programma 1 - Istruzione prescolastica
- > Programma 2 - Altri ordini di istruzione
- > Programma 3 - Edilizia scolastica
- > Programma 4 - Istruzione universitaria
- > Programma 5 - Istruzione tecnica superiore
- > Programma 6 - Servizi ausiliari all'istruzione

- > Programma 7 - Diritto allo studio
- > Programma 8 - Politica regionale unitaria per l'istruzione e il diritto allo studio

Esempio di titolo delle spese e della suddivisione in macroaggregati

Titolo 1 – Spesa corrente

- > Redditi da lavoro dipendente
- > Imposte e tasse a carico dell'Ente
- > Acquisto di beni e servizi
- > Trasferimenti correnti
- > Trasferimenti di tributi (solo per Regioni)
- > Fondi perequativi (solo per Regioni)
- > Interessi passivi
- > Altre spese per redditi di capitale
- > Rimborsi e poste correttive delle entrate
- > Altre spese correnti

INFOBOX

Servizi per conto di terzi e partite di giro

I servizi per conto di terzi comprendono le transazioni poste in essere per altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale da parte dell'ente, che pertanto non incidono in alcun modo sul bilancio dell'ente stesso. L'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa. Tipico caso di servizi per conto terzi sono le partite di giro, ovvero spese o entrate per conto terzi che vengono "girate" automaticamente ad un altro ente, per cui ad esempio a un'entrata corrisponde immediatamente il medesimo importo in uscita.

L'allegato n. 4/2 del D.Lgs. 118/2011 classifica come servizi per conto terzi, oltre alle transazioni poste in essere come sostituto di imposta (ad es. ritenute erariali sui redditi da lavoro dipendente), le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle Regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi.

Le previsioni e gli accertamenti d'entrata riguardanti i servizi per conto di terzi e le partite di giro conservano l'equivalenza con le corrispondenti previsioni e impegni di spesa, e viceversa. Infine, si evidenzia che le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo ad entrate e spese riguardanti i servizi per conto terzi sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui l'obbligazione è esigibile, in deroga, quindi, al principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria. Ciò avviene al fine di garantire l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riferiti ai servizi per conto di terzi.

5. CONTO COMPETENZA, CASSA E RESIDUI

Dal momento in cui un'entrata viene accertata o una spesa viene impegnata (fase giuridica o di diritto) a quello in cui la somma viene effettivamente incassata o liquidata può intercorrere anche molto tempo. Ad esempio, un Comune accerta un'entrata da IMU relativa a quest'anno, ma l'effettiva riscossione potrebbe avvenire l'anno prossimo. La Provincia può iniziare la costruzione di un'opera quest'anno, ma pagare una parte del costo l'anno prossimo, al termine dei lavori. Per questo motivo, il bilancio pubblico distingue tra gestione in conto competenza e di cassa. Tali gestioni vengono raccordate dalla gestione in conto residui.

La gestione in conto competenza riguarda la fase di diritto o giuridica dell'entrata e della spesa, ovvero si riferisce alle entrate e alle spese che si prevede rispettivamente di accertare e di impegnare nell'anno. A fine esercizio, il conto competenza permette la determinazione del risultato finanziario di competenza, dato dalla differenza tra accertamenti e impegni.

La gestione di cassa viene condotta parallelamente a quella di competenza. Essa riguarda la fase materiale o di fatto dell'entrata e della spesa, pertanto analizza l'andamento delle riscossioni e dei pagamenti avvenuti nell'esercizio di riferimento, tenendo conto del fondo di cassa all'inizio e alla fine dell'esercizio. Al termine dell'esercizio, il conto cassa permette di determinare il risultato finanziario di cassa, dato dalla differenza tra riscossioni e pagamenti.

5.1 I residui

La gestione in conto residui (Art 60 D.Lgs. 118/2011) riguarda le entrate e le spese che sono state rispettivamente accertate e impegnate in esercizi precedenti, ma che al termine dell'esercizio al quale si riferiscono non erano state ancora rimosse o pagate. Tali entrate e spese devono essere trasferite all'esercizio successivo per consentirne la riscossione o il pagamento. Da un punto di vista concettuale, i residui sono pertanto assimilabili a crediti o debiti della PA verso altri soggetti.

Con l'armonizzazione contabile si è cercato di far sì che i residui corrispondano al debito o credito effettivo delle PA nei confronti dei soggetti terzi, depurandoli da residui fittizi o tecnici, quali spese impegnate ma mai portate a termine (es. opere rimaste incompiute). Per avere un residuo passivo occorre pertanto non solo la certezza di un creditore certo e definito, ma anche dell'entità effettiva della somma da corrispondere (serve una fattura emessa a fronte di una prestazione eseguita). In altre parole, deve essere stata completata la fase della liquidazione, la quale determina l'effettiva esigibilità dell'obbligazione passiva.

Particolarmente rilevante è anche l'analisi dell'andamento e dell'età dei residui, che evidenzia la capacità dell'amministrazione di riscuotere i propri crediti e di far fronte tempestivamente ai propri debiti.

5.1.1 Residui attivi

I residui attivi derivano da entrate accertate ma non rimosse al termine dell'anno, cioè crediti che l'Amministrazione Pubblica Territoriale – APT vanta verso soggetti esterni. Prima della loro iscrizione in bilancio, occorre verificare se sia opportuno il loro mantenimento (riaccertamento dei residui attivi). Si possono avere minori residui attivi se viene meno, in tutto o in parte, la ragione del credito per avvenuta estinzione legale, per indebito o erroneo accertamento o per dubbia esigibilità (insussistenza). Si avranno invece maggiori residui attivi quando la somma che si ha diritto a riscuotere è maggiore di quella precedentemente accertata.

5.1.2 Residui passivi

I residui passivi derivano da uscite impegnate ma non pagate al termine dell'anno. Si tratta pertanto di debiti che l'APT ha verso soggetti esterni. Prima della loro iscrizione in bilancio, occorre verificare se sia opportuno il loro mantenimento (riaccertamento dei residui passivi). Il riaccertamento può comportare unicamente minori residui passivi. Maggiori residui passivi non sono possibili, perché la spesa ha un limite quantitativo invalicabile nell'impegno.

5.1.3 Il riaccertamento dei residui

L'art. 3, comma 4 del D.Lgs. 118/2011 prescrive il riaccertamento annuale ordinario dei residui attivi e passivi, da svolgersi in sede di consuntivo, onde verificare le ragioni del loro mantenimento. Secondo la norma, "possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. 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".

6. FONDI DI RISERVA

I fondi di riserva sono voci di spesa generiche (fittizie) destinate solo ad alimentare voci di spesa specifiche del medesimo bilancio (cfr. Mussari, 2017, pp. 279-286). Essi consentono di apportare variazioni al bilancio senza dover ricorrere ad una nuova autorizzazione dell'organo elettivo, poiché la variazione viene effettuata con atto amministrativo. I fondi di riserva si configurano pertanto come uno strumento di flessibilità per fare fronte all'eventuale mutamento delle condizioni esterne ed interne all'APT. L'utilizzo dei fondi di riserva non determina maggiori spese, ma solo una modifica nella composizione del bilancio. È vietato impegnare su un fondo di riserva.

La seconda importante funzione dei fondi di riserva è quella di limitare le spese degli enti con minore capacità di programmazione di entrate e spese effettive, in modo da preservare gli equilibri di bilancio prenotando alcune risorse nel caso di elevati scostamenti tra previsioni e realtà.

I *fondi di riserva ordinari* sono risorse cui attingere per coprire spese già previste nel bilancio di previsione, sia di competenza che di cassa. Fanno parte dei fondi ordinari il fondo di riserva per le spese obbligatorie, ovvero spese dipendenti dalla normativa (spese per il personale, interessi passivi, ecc.), il fondo di riserva per le spese imprevedute e non obbligatorie, nonché il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa, che finanzia deficienze di cassa e il cui utilizzo è di competenza dell'organo esecutivo (cfr. Mussari, 2017, p. 282).

I *fondi di riserva speciali per provvedimenti legislativi in corso* sono destinati a coprire spese derivanti da disegni di legge che si prevede possano essere perfezionati dopo l'approvazione del bilancio. Qualora la legge non venga approvata, essi si trasformano in economie di spesa (cfr. Mussari, 2017, p. 281).

Vi sono poi fondi che non costituiscono strumenti di flessibilità del bilancio, bensì hanno natura di copertura da perdite o spese future:

- > Fondo spese per indennità di fine mandato;
- > Fondo rischi spese legali;
- > Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE);
- > Fondo vincolato per perdite partecipate;
- > Fondo pluriennale vincolato (FPV);
- > Fondo miglioramenti contrattuali;
- > Fondo per passività potenziali.

In particolare, il *fondo crediti di dubbia esigibilità* e il *fondo pluriennale vincolato* sono stati introdotti dal D.Lgs. 118/2011 in osservanza del principio della competenza finanziaria potenziata. Il seguente infobox approfondisce questo importante principio.

INFOBOX

Il principio della "competenza finanziaria potenziata" ex D.Lgs. 118/2011

L'allegato 1 al D.Lgs. 118/2011 contiene i principi generali (o postulati) che devono guidare l'amministrazione nella predisposizione dei documenti del sistema di bilancio. Una novità importante rispetto alla precedente normativa concerne il sedicesimo principio generale, ovvero il principio della competenza finanziaria. Tale postulato costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).

Secondo il principio, le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge ma imputate all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ovvero quando diventano esigibili. Il legislatore ha voluto in questo modo palesare la distanza temporale che talvolta intercorre tra il momento dell'accertamento/impegno e quello della riscossione/pagamento del credito/debito. Ciò è rilevante soprattutto nel caso delle spese, dal momento che l'esigibilità dell'obbligazione passiva avviene solamente dopo l'effettiva erogazione della prestazione del fornitore, ovvero nella fase di liquidazione. Tale problema non si presenta invece per le entrate, dal momento che è vietato accertare entrate future, pertanto tutte le entrate accertate devono essere esigibili entro l'esercizio.

6.1 Fondo crediti di dubbia esigibilità

Sul fronte delle entrate, l'accertamento integrale anche delle entrate di dubbia esigibilità impone l'adozione di uno strumento che impedisca di utilizzarne l'intero importo a copertura delle spese dell'esercizio (cfr. Mussari, 2017, p. 286, 290). Il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) è determinato in sede di Bilancio di previsione, in sede di variazioni del bilancio (assestamento) e, infine, in sede di rendiconto della gestione. L'ammontare dello stanziamento al FCDE dipende dall'ammontare delle entrate, dalla loro natura e dalla capacità di riscossione dell'ente nei cinque esercizi precedenti (cfr. allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011, c. 3.3). A partire dal 2019, la percentuale di entrate da "congelare" corrisponde generalmente alla media semplice della percentuale di residui (dopo accertamento ordinario), ovvero dei mancati incassi sugli accertamenti nell'ultimo quinquennio, per tutte le tipologie di entrate che possono generare problemi di esazione. Non è necessario costituire FCDE per le entrate derivanti da crediti verso altre PA, crediti assistiti da fideiussione, entrate tributarie accertate per cassa secondo i nuovi principi (ad esempio per entrate da lotta all'evasione), entrate per conto terzi e partite di giro attive.

Ovviamente, l’accontamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e, in caso di mancato utilizzo, genera un’economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata. Se invece la dotazione risulta insufficiente a compensare i minori introiti, occorre attingere risorse in sede di rendiconto dall’avanzo di amministrazione. Se anche queste si rivelano insufficienti, per la parte rimanente delle mancate coperture di spesa si configura un disavanzo di amministrazione. Alla luce di queste considerazioni, è necessario che l’ente monitori adeguatamente la situazione degli incassi effettivi delle entrate per le quali è previsto il FCDE.

6.2 Fondo pluriennale vincolato

Il fondo pluriennale vincolato (FPV) è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata. Esso è pertanto costituito esclusivamente da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti o di spesa corrente, accertate e imputate ad esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Esso è stato introdotto dalla contabilità armonizzata, più precisamente dall’art. 3 comma 5 del D.Lgs. 118/2011, per garantire l’applicazione del principio della “competenza finanziaria potenziata” (cfr. infobox ad inizio capitolo).

Il FPV è finalizzato a garantire gli equilibri di bilancio nel periodo intercorrente tra l’acquisizione delle risorse e il loro impiego, dal momento che talvolta non c’è coerenza temporale tra l’entrata, subito accertata, e la spesa finanziata (ad esempio nel caso di un mutuo che finanzia un investimento pluriennale). Il FPV riflette quindi le scelte di programmazione, in particolare dei tempi di effettiva realizzazione degli investimenti, ma può anche riguardare spese correnti (ad esempio un servizio biennale di manutenzione dei ponti) o le attività finanziarie (titolo III).

Esempio di utilizzo del FPV per un investimento

Consideriamo un’opera il cui importo dei lavori è 1.000. A seguito della gara e della stipulazione del contratto d’appalto, ed in considerazione del cronoprogramma dei lavori, vengono assunti i seguenti impegni di spesa: 200 nel 2016, 500 nel 2017 e 300 nel 2018. La spesa di 1.000 viene finanziata interamente con un mutuo e la somma viene accertata al momento della stipula del contratto di mutuo.

Tabella 6.1

Utilizzo del FPV per un investimento

Esempio

| Esercizio | Entrata | Spesa |
|-----------|--|--|
| 2016 | 1000 (a titolo di accensione prestiti) | 200 (impegno di spesa) + 800 (accantonam. FPV) |
| 2017 | 800 (FPV in entrata di parte capitale) | 500 (impegno di spesa) + 300 (accantonam. FPV) |
| 2018 | 300 (FPV in entrata di parte capitale) | 300 (impegno di spesa) |

© 2021 IRE

In fase di previsione, il fondo pluriennale vincolato stanziato tra le spese è costituito da due componenti logicamente distinte:

- > la quota di risorse accertate negli esercizi precedenti che costituiscono la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui si riferisce il bilancio e imputate agli esercizi successivi;
- > le risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, con imputazione agli esercizi successivi.

Il FPV sul lato della spesa dell'anno n corrisponde al FPV sul lato delle entrate dell'anno $n+1$. Nel bilancio consuntivo è presente un allegato dedicato, che riepiloga l'andamento del FPV durante l'esercizio. Partendo dal valore del fondo iscritto a inizio anno, vengono in primo luogo decurtate le spese effettivamente imputate all'esercizio. In seguito, vengono eseguiti i riaccertamenti degli impegni da imputare all'esercizio presente e a quelli futuri che sono venuti meno. Anche questi valori vengono decurtati dall'importo. Ciò che rimane è la parte di FPV vincolato nell'esercizio passato da rinviare agli esercizi futuri. Questo importo viene quindi maggiorato dalle spese impegnate nel corso dell'esercizio presente da imputare agli esercizi futuri. In questo modo si ottiene la consistenza del FPV a fine esercizio.

La tabella 6.2 riepiloga il ciclo del FPV come riportato nell'apposito allegato (fonte: Bilancio consuntivo 2019 della Provincia Autonoma di Bolzano).

Tabella 6.2

| Fondo pluriennale vincolato | |
|---|--------------------------|
| 2019 | |
| Denominazione | Importo |
| Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2018 | 1.219.634.861,19 |
| Spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio 2019 e coperte dal fondo pluriennale vincolato | -1.093.718.773,09 |
| Riaccertamento degli impegni di cui alla seconda riga della presente tabella effettuati nel corso dell'esercizio 2019 (cd. economie di impegno) | -60.008.046,16 |
| Riaccertamento degli impegni di cui alla seconda riga della presente tabella effettuati nel corso dell'esercizio 2019 (cd. economie di impegno) su impegni pluriennali finanziati dal FPV e imputati agli esercizi successivi al 2019 | -5.481.345,05 |
| Quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2018 rinviata all'esercizio 2020 e successivi | =60.426.696,89 |
| Spese impegnate nell'esercizio 2019 con imputazione all'esercizio 2020 e coperte dal fondo pluriennale vincolato | +1.021.002.784,86 |
| Spese impegnate nell'esercizio 2019 con imputazione all'esercizio 2021 e coperte dal fondo pluriennale vincolato | +15.538.747,95 |
| Spese impegnate nell'esercizio 2019 con imputazione a esercizi successivi a quelli considerati nel bilancio pluriennale e coperte dal fondo pluriennale vincolato | +30.008.846,18 |
| Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2019 | =1.126.977.075,88 |

Fonte: Allegato B (Composizione per Missione e Programmi del Fondo Pluriennale Vincolato dell'esercizio 2019) al rendiconto consuntivo della provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019

© 2021 IRE

Infine, occorre sottolineare che con l'adozione del FPV la riforma introdotta dal D.Lgs. 118/2011 ha cercato anche di riordinare i residui, in modo da avvicinarli ai concetti di debiti e crediti commerciali delle pubbliche amministrazioni. In particolare, sul fronte dei residui passivi, grazie al FPV è ora possibile distinguere tra i debiti veri e propri, costituiti da spese già liquidate (quindi esigibili) ma ancora non pagate, e spese già impegnate ma da imputare ad esercizi successivi, in quanto non si è ancora potuto determinare l'importo effettivo da

liquidare, perché la prestazione non è ancora stata realizzata. Queste spese saranno infatti esigibili negli esercizi successivi e quindi al momento non costituiscono un debito dell'ente verso un determinato soggetto. I seguenti infobox riepilogano la diversa contabilizzazione per le spese già finanziate ma non ancora portate a termine alla fine dell'esercizio e il rapporto tra cronoprogramma e FPV.

INFOBOX

Residui passivi, FPV o avanzo vincolato?

Quando, a fronte di un finanziamento ottenuto, una spesa per un progetto viene impegnata in sede di bilancio preventivo, ma non effettuata entro la fine dell'esercizio di riferimento, a consuntivo possiamo avere tre situazioni:

1. Se durante l'anno non è stato fatto alcunché, la somma andrà a costituire un'economia di spesa e alimenterà l'avanzo vincolato. L'anno successivo le risorse dovranno essere svincolate attraverso delibera di giunta (non c'è stata alcuna obbligazione).
2. Se almeno l'attività di progettazione (es. studio di fattibilità) è stata effettuata, ma non è stato ancora liquidato alcun importo, viene costituito il FPV (l'obbligazione è esigibile in esercizi successivi a quello appena concluso).
3. Se la fase di liquidazione della spesa è completata ma l'importo non è stato ancora pagato al creditore, si crea un residuo passivo (l'obbligazione è esigibile nell'esercizio appena concluso).

INFOBOX

Cronoprogramma e FPV

Il cronoprogramma è uno strumento di pianificazione previsto dal DPR 207/2010 art. 40, “[...] composto da un diagramma che rappresenta graficamente la pianificazione delle lavorazioni gestibili autonomamente, nei suoi principali aspetti dal punto di vista della sequenza logica, dei tempi e dei costi”. Esso si presenta pertanto come un diagramma finanziario dell’opera da realizzare (solitamente un diagramma GANTT o PERT), che l’allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011 riconosce come base su cui l’ente determina quando le varie obbligazioni di spesa relative al progetto giungeranno a scadenza e diverranno esigibili. In altre parole, il cronoprogramma permette all’ente di programmare le spese per tutta la durata del progetto e, quindi, gli importi del relativo FPV nei vari esercizi nel caso in cui le risorse vengono acquisite interamente all’inizio (ad esempio se viene contratto un mutuo). Un corretto uso del cronoprogramma e del FPV è alla base di un’efficace programmazione, mentre in fase di realizzazione il cronoprogramma diventa uno strumento di monitoraggio del rispetto dei tempi di progetto. In conclusione, il cronoprogramma risulta essere un utile strumento organizzativo e la base per prevedere le spese che progressivamente andranno sostenute.

7. SCHEMI DI BILANCIO CONSUNTIVO

Al termine dell'esercizio, il *rendiconto consuntivo* riepiloga l'evoluzione delle entrate e delle spese durante l'esercizio, partendo dalle previsioni definitive di competenza e di cassa. I valori previsti per le entrate e le spese vengono confrontati con quanto effettivamente accertato e impegnato. Inoltre, il confronto di accertamenti e impegni con quanto è stato effettivamente riscosso e pagato permette di determinare i nuovi residui attivi e passivi creati nell'esercizio, che vengono sommati ai residui attivi e passivi rimasti dagli esercizi precedenti. Di seguito vengono riportati e descritti gli schemi di bilancio per entrate e spese previsti dall'allegato 10 al D.Lgs. 118/2011.

7.1 Entrate

Tabella 7.1

Schema di bilancio

Entrate

| | | | | |
|--|----------------------------------|--|--|--|
| Residui attivi al 01/01/n (RS) | Riscossioni in c/residui (RR) | Riaccertamenti residui (R) | | Residui attivi da esercizi precedenti (EP = RS-RR+R) |
| Previsioni definitive di competenza (CP) | Riscossioni in c/competenza (RC) | Accertamenti (A) | Maggiori o minori entrate di competenza (A-CP) | Residui attivi da esercizio di competenza (EC=A-RC) |
| Previsioni definitive di cassa (CS) | Totale riscossioni (TR=RR+RC) | Maggiori o minori entrate di cassa (TR-CS) | | Totale residui attivi da riportare (TR=EP+EC) |

© 2021 IRE

La prima colonna di questo schema riporta il valore dei residui attivi degli esercizi precedenti (derivanti dalla mancata riscossione di quanto accertato) e le previsioni definitive di competenza e di cassa, ovvero le previsioni relative agli accertamenti e alle riscossioni elaborate nel bilancio di previsione e corrette in sede di assestamento di bilancio e con le successive variazioni intercorse durante l'anno.

La seconda colonna riporta i flussi di cassa sul fronte delle entrate, costituiti da ciò che è stato effettivamente riscosso nell'esercizio appena concluso sul fronte dei residui degli esercizi precedenti (RR) e su quello degli accertamenti (RC). Il confronto tra il totale delle riscossioni (TR) e le previsioni definitive di cassa (CS) permette di determinare se l'esercizio ha generato maggiori o minori entrate di cassa rispetto a quanto preventivato.

La prima riga dello schema presenta l'evoluzione della gestione in conto residui attivi. Partendo dal riquadro a sinistra, troviamo lo stock di residui attivi rimasti dall'esercizio precedente, costituiti da entrate accertate e non ancora riscosse. Una parte di questi residui sono stati riscossi nell'esercizio presente (riscossioni in c/residui), mentre i restanti, prima di essere iscritti a bilancio, devono essere *riaccertati*, verificando se esiste ancora la ragione del loro mantenimento in bilancio¹¹. Al termine delle procedure di riaccertamento vengono cancellati i residui attivi e passivi per cui non sussistono più obbligazioni. La differenza tra lo stock iniziale di residui (RS) e i residui riscossi (RR), corretta in base all'esito dei riaccertamenti (R), definisce i residui attivi da esercizi precedenti che si trovano ancora a bilancio consuntivo dell'esercizio corrente (EP, cella in alto a destra). Questi residui sono i più "problematici", poiché sono maggiormente soggetti al rischio di mancata riscossione effettiva.

Partendo dalle previsioni definitive di competenza per l'esercizio concluso (CP), si procede quindi a verificare quante entrate sono state effettivamente accertate (A) e quante sono effettivamente state riscosse (RC). La differenza tra quanto previsto di accertare e quanto effettivamente accertato determina maggiori o minori entrate di competenza, mentre la differenza tra quanto effettivamente accertato (A) e quanto effettivamente riscosso (RC) costituisce i residui attivi generati nell'ambito dell'esercizio appena concluso. Sommando questi residui a quelli rimasti dagli esercizi precedenti, si ottiene il totale dei residui da riportare al futuro, corrispondente al credito che la PA vanta nei confronti di altri soggetti. Questo valore comparirà nella cella in alto a sinistra (RS) del bilancio consuntivo dell'esercizio successivo.

Riassumendo, considerando lo schema di bilancio delle entrate, il confronto tra i residui da esercizi precedenti e i residui registrati alla fine dell'esercizio permette di verificare la capacità dell'ente di riscuotere i propri crediti attivi, mentre il gap tra previsioni di accertamento e accertamenti di competenza effettivi dà una misura della capacità dell'ente di programmare correttamente le proprie entrate future.

¹¹ Ad esempio, residui di età superiore a 5 anni vengono solitamente definiti "residui perenti" e cancellati, poiché risulta ormai difficile che essi si trasformino in entrate effettive (fermo restando che non viene estinto il diritto della PA a riscuoterli). Può accadere anche che la competenza di un residuo sia da riattribuire all'esercizio in corso e pertanto esso viene cancellato e iscritto nelle voci di competenza, ecc.

7.2 Spese

Tabella 7.2

| Schema di bilancio | | | | |
|--|--------------------------------|-----------------------------------|---|--|
| Entrate | | | | |
| Residui passivi al 01/01/n (RS) | Pagamenti in c/residui (PR) | Riaccertamento residui (R) | | Residui passivi da esercizi precedenti (EP=RS-PR+R) |
| Previsioni definitive di competenza (CP) | Pagamenti in c/competenza (PC) | Impegni (I) | Economie di competenza (ECP = CP-I-FPV) | Residui passivi da esercizio di competenza (EC=I-PC) |
| Previsioni definitive di cassa (CS) | Totale pagamenti (TP=PR+PC) | Fondo pluriennale vincolato (FPV) | | Totale residui passivi da riportare (TR=EP+EC) |

© 2021 IRE

Analogamente allo schema di bilancio per le entrate, lo schema di bilancio delle spese parte dai residui passivi (importi impegnati e liquidati ma non ancora pagati) degli anni precedenti e dalle previsioni definitive di competenza e di cassa elaborate nel corso dell'esercizio. I valori della prima colonna vengono confrontati con quanto effettivamente impegnato e liquidato. Si determinano così eventuali economie di competenza, che sussistono qualora gli impegni assunti, anche per gli esercizi futuri (FPV), siano inferiori alle previsioni definitive (CP). Viene inoltre calcolato il totale dei residui passivi da riportare agli esercizi successivi. Questi sono pari alla somma dei residui passivi generati nell'esercizio (EC) e dei residui passivi da esercizi passati (EP), al netto dei pagamenti eseguiti nell'esercizio e dei riaccertamenti.

Anche in questo caso, è possibile procedere ad alcuni confronti tra le variabili riportate nello schema. Ad esempio, il confronto tra le previsioni di competenza e gli impegni effettivi (compreso il FPV) permette di valutare la capacità di spesa dell'ente rispetto alle previsioni, mentre l'incidenza di residui passivi di competenza sugli impegni permette di analizzare la tempestività dell'ente nel provvedere al pagamento dei propri debiti. Infine, anche una quota ridotta di residui passivi da esercizi precedenti è un indicatore di efficienza della gestione in conto residui.

7.3 Economie e diseconomie

Qualora le somme effettivamente accertate o impegnate siano diverse da quelle previste, si generano le cosiddette economie e diseconomie di entrata o economie di spesa (per la spesa non sono possibili diseconomie, dal momento che non è possibile spendere più di quanto concesso dall'organo volitivo).

Tabella 7.3

| Economie e diseconomie | | |
|-------------------------------|--|---|
| Entrate e residui attivi | | |
| | Conto competenza | Conto residui |
| Economie | Entrate accertate > previsioni di bilancio | Residui attivi riaccertati > dei residui iniziali |
| Diseconomie | Entrate accertate < previsioni di bilancio | Residui attivi riaccertati < dei residui iniziali |

© 2021 IRE

Tabella 7.4

| Economie e diseconomie | | |
|-------------------------------|--|--|
| Spese e residui passivi | | |
| | Conto competenza | Conto residui |
| Economie | Spese impegnate < previsioni di bilancio | Residui passivi riaccertati < dei residui iniziali |
| Diseconomie | Non possibili | |

© 2021 IRE

8. EQUILIBRIO DI BILANCIO E RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

L'equilibrio di bilancio certifica la salute finanziaria dell'ente mediante il raffronto tra le componenti di entrata e quelle di uscita del bilancio. Mentre in sede di preventivo il bilancio viene approvato in pareggio, il raffronto di entrate e spese occorse durante l'esercizio condotto in sede consuntiva permette di verificare la sussistenza dell'equilibrio di bilancio e, conseguentemente, di determinare il risultato di amministrazione. Tale analisi viene condotta parallelamente per competenza e per cassa. Le due gestioni vengono quindi raccordate per mezzo dell'analisi dei residui. Le tre sezioni seguenti mostrano, rispettivamente, la determinazione del risultato delle gestioni di competenza, di cassa e dei residui, mentre la sezione 7.4 si sofferma sul nuovo concetto di risultato di amministrazione definito dal D.Lgs. 118/2011.

8.1 Risultato della gestione di competenza

La seguente tabella individua le entrate e le spese di competenza dell'esercizio.

Tabella 8.1

Entrate e spese di competenza dell'esercizio

| Entrate | Spese |
|---|--|
| Tit. I – Entrate tributarie | Tit. I – Spese correnti |
| Tit. II – Trasferimenti correnti | |
| Tit. III – Entrate extratributarie | |
| Tit. IV – Entrate in conto capitale | Tit. II – Spese in conto capitale |
| Tit. V – Entrate da riduzione di attività finanziarie | Tit. III – Spese per incremento attività finanziarie |
| Tit. VI – Prestiti | Tit. IV – Rimborso prestiti |
| Tit. VII – Anticipazioni da istituto tesoriere | Tit. V – Chiusura anticipazioni istituto tesoriere |
| Tit. IX – Entrate in conto terzi e partite di giro | Tit. VII – Spese in conto terzi e partite di giro |

© 2021 IRE

Oltre alle entrate e alle spese sopra elencate, occorre considerare, tra le voci di competenza dell'esercizio, anche il FPV in entrata e in uscita, nonché l'eventuale utilizzo dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente (dopo aver riaccertato i residui).

A questo proposito, occorre evidenziare le novità introdotte dalla L. 145/2018, secondo la quale gli Enti territoriali si considerano in equilibrio in presenza di un *risultato di competenza*

non negativo in sede di rendiconto¹². Tuttavia, dal momento che questa voce non tiene conto degli accantonamenti che gli enti devono obbligatoriamente fare, come ad esempio quello per il FCDE, ad un risultato di competenza positivo non corrisponde di per sé una situazione di equilibrio. Allo stesso tempo, il legislatore ha quindi ritenuto opportuno rafforzare le verifiche sull'equilibrio generale. Il D.M. 1° agosto 2019¹³ ha provveduto a modificare il prospetto degli equilibri di bilancio contenuto nell'Allegato 10 al D.Lgs. 118/2011, inserendo una serie di voci che, pur non rappresentando effettive uscite per l'ente, devono comunque essere finanziate dal risultato di amministrazione. In particolare, vengono individuate tre grandezze "strategiche": il *risultato di competenza* (equiparabile al vecchio equilibrio finale), *l'equilibrio di bilancio* e *l'equilibrio complessivo*. Gli ultimi due valori rappresentano grandezze a cui gli enti dovrebbero tendere al fine di perseguire una sana gestione, sostenibile nel tempo, atta a garantire la copertura integrale degli impegni e delle risorse vincolate e accantonate, nonché di eventuali disavanzi da gestioni precedenti. Per ottenere l'equilibrio di bilancio partendo dal risultato di competenza occorre sottrarre le risorse destinate agli accantonamenti e quelle vincolate che ancora non sono state impegnate. Infine, l'equilibrio complessivo si ottiene considerando le variazioni agli accantonamenti operate in sede di rendiconto. Esso rappresenta dunque gli effetti della gestione complessiva dell'esercizio.

Considerando il risultato di competenza, si nota infine che esso può essere scomposto in tre sotto-equilibri secondo la natura delle entrate e delle spese considerate, ovvero corrente, capitale e finanziaria. In particolare, occorre sottolineare che il saldo di parte corrente deve essere sempre maggiore o uguale a zero, dal momento che l'art. 16 del D.Lgs. 118/2011 vieta l'utilizzo delle entrate in conto capitale e derivanti dall'accensione di prestiti per il finanziamento delle spese correnti. Ad ogni modo, questa ulteriore scomposizione del risultato di competenza permette di analizzare più nel dettaglio l'efficienza dell'ente nel bilanciare entrate ed uscite. A tal proposito, è opportuno verificare che il risultato di competenza non sia influenzato da entrate e spese correnti non ricorrenti, nonché calcolare il saldo della gestione di competenza al netto dell'utilizzo del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente.

La seguente tabella mostra, a titolo esemplificativo, lo schema di calcolo degli equilibri di bilancio per la Provincia Autonoma di Bolzano nell'anno 2019.

¹² Tale vincolo risulta meno stringente rispetto a quanto previsto dalla L. 243/2012, la quale imponeva a tutti gli enti il rispetto del pareggio di bilancio, ovvero l'uguaglianza tra i primi cinque titoli delle entrate e i primi tre titoli delle spese. Secondo la nuova norma, il rispetto degli equilibri di finanza pubblica prescritto dalla Costituzione vale per l'intero comparto, mentre i singoli Enti devono rispettare la condizione, prescritta nel D.Lgs. 118/2011, di una gestione di competenza non negativa.

¹³ Il nuovo prospetto degli equilibri di bilancio è obbligatorio dall'esercizio 2020, nel 2019 il suo utilizzo era soltanto a fini conoscitivi.

Tabella 8.2

Calcolo equilibri di bilancio

2019

| | | Importo in euro |
|---|------------|-------------------------|
| Utilizzo del risultato di amministrazione presunto per il finanziamento di spese correnti e il rimborso di prestiti | (+) | 31.098.327,42 |
| Ripiano del disavanzo presunto di amministrazione esercizio precedente | (-) | 0,00 |
| Fondo Pluriennale Vincolato per spese correnti iscritto in entrata | (+) | 187.075.855,95 |
| Entrate titoli 1-2-3 | (+) | 5.484.525.438,22 |
| Entrate in conto capitale per contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche | (+) | 0,00 |
| Entrate titolo 4.03 – altri trasferimenti in conto capitale | (+) | 7.486.724,87 |
| Entrate in conto capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti | (+) | 0,00 |
| Entrate per accensioni di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti | (+) | 0,00 |
| Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili | (+) | 0,00 |
| Spese correnti | (-) | 4.418.691.804,15 |
| Fondo Pluriennale Vincolato di parte corrente (di spesa) | (-) | 192.537.729,11 |
| Spese titolo 2.04 – altri trasferimenti in conto capitale | (-) | 6.544.076,42 |
| Fondo pluriennale vincolato di spesa - titolo 2.04 altri trasferimenti in conto capitale | (-) | 340.539,36 |
| Variazioni di attività finanziarie – saldo di competenza (se negativo) C/1 | (-) | 25.720.232,57 |
| Rimborso prestiti | (-) | 14.284.934,06 |
| Di cui per estinzione anticipata di prestiti | | 0,00 |
| Fondo di anticipazioni liquidità | (-) | 0,00 |
| A/1) RISULTATO DI COMPETENZA DI PARTE CORRENTE | (=) | 1.052.067.030,79 |
| - Risorse accantonate di parte corrente stanziare nel bilancio dell'esercizio N | (-) | 23.516.921,21 |
| - Risorse vincolate di parte corrente nel bilancio | (-) | 11.567.123,82 |
| A/2) EQUILIBRIO DI BILANCIO DI PARTE CORRENTE | (=) | 1.016.982.985,76 |
| - Variazione accantonamenti di parte corrente effettuata in sede di rendiconto (+)/(-) | (-) | -46.402.492,67 |
| A/3) EQUILIBRIO COMPLESSIVO DI PARTE CORRENTE | (=) | 1.063.385.478,43 |
| Utilizzo del risultato di amministrazione per il finanziamento di spese di investimento | (+) | 300.058.093,48 |
| Fondo Pluriennale Vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata | (+) | 1.031.143.380,24 |
| Entrate in conto capitale (titolo 4) | (+) | 127.948.673,57 |
| Entrate titolo 5.01.01 – alienazione di partecipazioni | (+) | 53.813.000,00 |
| Entrate per accensioni di prestiti (titolo 6) | (+) | 45.000.000,00 |
| Entrate in conto capitale per contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche | (-) | 0,00 |
| Entrate in conto capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti | (-) | 0,00 |
| Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili | (-) | 0,00 |
| Entrate per accensione di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti | (-) | 0,00 |
| Entrate titolo 4.03 – altri trasferimenti in conto capitale | (-) | 7.486.724,87 |

| | | |
|---|------------|-------------------------|
| Spese in conto capitale | (-) | 1.232.492.854,54 |
| Fondo Pluriennale Vincolato in conto capitale (di spesa) | (-) | 912.241.750,29 |
| Spese titolo 3.01.01 – acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale | (-) | 8.448.943,75 |
| Fondo pluriennale vincolato per acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale (di spesa) | (-) | 0,00 |
| Spese titolo 2.04 – altri trasferimenti in conto capitale | (+) | 6.544.076,42 |
| Fondo pluriennale vincolato di spesa – titolo 2.04 altri trasferimenti in conto capitale | (+) | 340.539,36 |
| Disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto ripianato con accensione di prestiti | (-) | 0,00 |
| Variazioni di attività finanziarie – saldo di competenza (se positivo) C/1 | (+) | 0,00 |
| B1) RISULTATO DI COMPETENZA IN CONTO CAPITALE | (=) | -595.822.510,38 |
| - Risorse accantonate in c/capitale stanziare nel bilancio dell'esercizio N | (-) | 6.253.045,44 |
| - Risorse vincolate in conto capitale nel bilancio | (-) | 15.201.523,70 |
| B/2) EQUILIBRIO DI BILANCIO IN C/CAPITALE | (=) | -617.277.079,52 |
| - Variazione accantonamenti in c/capitale effettuata in sede di rendiconto (+)/(-) | (-) | -23.734.124,58 |
| B/3) EQUILIBRIO COMPLESSIVO IN C/CAPITALE | (=) | -593.542.954,94 |
| di cui disavanzo da debito autorizzato e non contratto formatosi nell'esercizio | (=) | 0,00 |
| Utilizzo risultato di amministrazione per l'incremento di attività finanziarie | (+) | 113.500.000 |
| Fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie iscritto in entrata | (+) | 1.415.625,00 |
| Entrate titolo 5.00 – riduzioni di attività finanziarie | (+) | 275.906.536,69 |
| Spese titolo 3.00 – incremento di attività finanziarie | (-) | 348.980.741,53 |
| Fondo pluriennale vincolato per incremento di attività finanziarie (di spesa) | (-) | 22.197.596,48 |
| Entrate titolo 5.01.01 – alienazione di partecipazioni | (-) | 53.813.000,00 |
| Spese titolo 3.01.01 – acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale | (+) | 8.448.943,75 |
| Fondo pluriennale vincolato per acquisizioni di partecipazioni e conferimenti di capitale (di spesa) | (+) | 0,00 |
| C/1) VARIAZIONI ATTIVITÀ FINANZIARIA – SALDO DI COMPETENZA | (=) | -25.720.232,57 |
| - Risorse accantonate – attività finanziarie stanziare nel bilancio dell'esercizio N | (-) | 0,00 |
| - Risorse vincolate – attività finanziarie nel bilancio | (-) | 0,00 |
| C/2) VARIAZIONI ATTIVITÀ FINANZIARIA – EQUILIBRIO DI BILANCIO | (=) | -25.720.232,57 |
| - Variazione accantonamenti – attività finanziarie effettuata in sede di rendiconto (+)/(-) | (-) | 0,00 |
| C/3) VARIAZIONI ATTIVITÀ FINANZIARIA – EQUILIBRIO COMPLESSIVO | (=) | -25.720.232,57 |
| D/1) RISULTATO DI COMPETENZA (D/1 = A/1 + B/1) | | 456.244.520,41 |
| D/2) EQUILIBRIO DI BILANCIO (D/2 = A/2 + B/2) | | 399.705.906,24 |
| D/3) EQUILIBRIO COMPLESSIVO (D/3 = A/3 + B/3) | | 469.842.523,49 |
| di cui disavanzo da debito autorizzato e non contratto formatosi nell'esercizio | | 0,00 |
| Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Autonomie speciali | | |
| A/1) RISULTATO DI COMPETENZA DI PARTE CORRENTE | | 1.052.067.030,79 |
| Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti e il rimborso prestiti al netto del Fondo anticipazione di liquidità | (-) | 31.098.327,42 |
| Entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a impegni | (-) | 6.479.910,30 |

| | | |
|--|-----|------------------|
| - Risorse accantonate di parte corrente stanziare nel bilancio dell'esercizio N | (-) | 23.516.921,21 |
| - Variazione accantonamenti di parte corrente effettuata in sede di rendiconto (+)/(-) | (-) | -46.402.492,67 |
| - Risorse vincolate di parte corrente nel bilancio | (-) | 11.567.123,82 |
| Equilibrio di parte corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali | | 1.025.807.240,71 |

Fonte: Allegato 10G (equilibri di Bilancio) al rendiconto consuntivo della Provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019

© 2021 IRE

INFOBOX

Il debito autorizzato e non contratto

Il debito autorizzato e non contratto è uno strumento a disposizione delle Regioni e delle Province Autonome che permette di finanziare alcune spese per investimenti con la liquidità di cassa a disposizione dell'ente, anziché ricorrere a un nuovo indebitamento. Ovviamente, al fine di mantenere il pareggio di bilancio in sede di previsione, al momento dell'approvazione della spesa l'organo consiliare deve comunque autorizzare l'amministrazione a contrarre un debito, ad esempio un mutuo. In questo modo si garantisce in ogni caso la copertura della spesa.

Se l'amministrazione tuttavia non contrae il prestito e finanzia le spese con la liquidità corrente disponibile, in sede di rendiconto di gestione ciò influenzerà negativamente il risultato di amministrazione, dal momento che le entrate connesse al finanziamento non sono mai state accertate. In questo caso, tuttavia, ciò assume un'accezione positiva, poiché in realtà l'amministrazione sta semplicemente risparmiando oneri connessi al finanziamento, utilizzando risorse proprie che sono a costo zero. Se a fine anno il risultato di amministrazione non risultasse sufficiente a finanziare la quota di debito autorizzato e non contratto, l'amministrazione potrebbe appianare il disavanzo semplicemente decidendo di contrarre il prestito autorizzato.

Tabella 8.3

Riepilogo risultato di gestione (competenza)

2019

| | Importo in Euro |
|--|-----------------------|
| A) Utilizzo avanzo di amministrazione | 444.656.420,90 |
| B) Fondo Pluriennale Vincolato iscritto in entrata | 1.219.634.861,19 |
| C) Totale entrate accertate | 6.350.665.063,42 |
| D) Totale uscite impegnate | 6.431.734.740,69 |
| E) Fondo Pluriennale Vincolato iscritto in uscita | 1.126.977.075,88 |
| F) Quota di disavanzo applicata | 0,00 |
| AVANZO DI COMPETENZA (A+B+C-D-E-F) | 456.244.528,49 |

Fonte: Allegato 10F (quadro generale riassuntivo) al rendiconto consuntivo della Provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019

© 2021 IRE

8.2 Risultato della gestione di cassa

Per quanto riguarda la gestione di cassa, tenendo conto delle riscossioni e dei pagamenti in conto residui e in conto competenza, il saldo a fine esercizio è determinato dalla differenza tra il fondo di cassa iniziale, maggiorato delle riscossioni dell'esercizio, e i pagamenti dell'esercizio.

Tabella 8.4

| Risultato della gestione di cassa | | | |
|--|----------------------|-------------------------|------------------|
| 2019 | | | |
| Saldo di cassa | Saldo residui | Saldo competenza | Totale |
| Fondo di cassa al 1/1/2019 | | | 1.401.147.233,78 |
| Riscossioni (+) | 613.904.079,49 | 5.860.005.450,45 | 6.473.909.529,94 |
| Pagamenti (-) | 650.241.033,23 | 5.589.289.980,48 | 6.239.531.013,71 |
| Fondo di cassa al 31/12/2019 | | | 1.635.525.750,01 |

Fonte: Relazione dell'organo di revisione allegato al rendiconto consuntivo della Provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019 © 2021 IRE

Anche in questo caso, l'analisi può essere fatta distintamente per parte corrente e per parte capitale, nonché per le attività finanziarie e per conto terzi e partite di giro.

8.3 Risultato della gestione dei residui

Nel quadro delle nuove disposizioni di contabilità armonizzata si collocano le operazioni, propedeutiche alla formazione del rendiconto generale, di riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi da parte dei singoli centri di responsabilità amministrativa. Questi sono tenuti ad una puntuale verifica delle ragioni del mantenimento dei residui iscritti a bilancio, nonché alla reimputazione agli anni futuri delle entrate e spese già accertate e impegnate, ma non esigibili alla data del 31 dicembre. Di seguito si riporta, a titolo esemplificativo, il prospetto della gestione in conto residui della Provincia Autonoma di Bolzano nell'esercizio 2019.

Tabella 8.5

| Risultato della gestione dei residui | | |
|---|------------------|------------------|
| 2019 | | |
| | attivi | passivi |
| Residui al 01/01/2019 | 1.752.385.331,31 | 1.324.272.758,81 |
| Riscossioni in conto residui | 613.904.079,49 | 650.241.033,23 |
| Riaccertamento residui | -18.919.499,41 | -13.355.486,96 |
| Residui da esercizi precedenti | 1.119.561.752,41 | 660.676.238,62 |
| Residui da esercizio di competenza | 490.659.612,97 | 842.444.760,21 |
| Residui al 31/12/2019 | 1.610.221.352,38 | 1.503.120.998,83 |

Fonte: Rendiconto consuntivo della Provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019 © 2021 IRE

8.4 Il Risultato di Amministrazione

Il risultato di amministrazione corrisponde alla differenza tra entrate e spese totali, poiché tiene conto di tutte le gestioni. La riforma del 2011 (vedasi l'art. 42 del D.Lgs. 118/2011) ha inciso sulle informazioni contenute nel risultato di amministrazione, in particolare sul valore delle voci dei residui, del FPV e del FCDE. Quest'ultimo, ricordiamo, è parte del risultato di amministrazione stesso (cfr. §6.1). Oltre a determinarne l'ammontare, occorre analizzare la composizione del risultato di amministrazione, in modo da capire se e in quale misura esso costituirà un'entrata aggiuntiva liberamente disponibile per l'esercizio successivo.

8.4.1 Determinazione del Risultato di amministrazione

Il risultato di amministrazione alla chiusura dell'esercizio, ai sensi dell'art. 42, c. 1, d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i., è oggetto di accertamento in sede di approvazione del rendiconto della gestione ed è pari al fondo cassa aumentato dei residui attivi e diminuito, oltre che dei residui passivi, anche delle risorse che costituiscono il FPV.



Il seguente prospetto esemplifica il calcolo del Risultato di Amministrazione per la Provincia Autonoma di Bolzano nel 2019.

Tabella 8.6

Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione

2019

| | | Residui | Competenza | Totale |
|---|-----|------------------|------------------|------------------|
| Fondo cassa al 01/01 | (+) | | | 1.401.147.233,78 |
| Riscossioni | (+) | 613.904.079,49 | 5.860.005.450,45 | 6.473.909.529,94 |
| Pagamenti | (-) | 650.241.033,23 | 5.589.289.980,48 | 6.239.531.013,71 |
| Saldo di cassa al 31/12 | (=) | | | 1.635.525.750,01 |
| Pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31/12 | (-) | | | 0,00 |
| Fondo di cassa al 31/12 | (=) | | | 1.635.525.750,01 |
| Residui attivi | (+) | 1.119.561.752,41 | 490.659.612,97 | 1.610.221.365,38 |
| <i>- Di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i> | | | | 0,00 |
| Residui passivi | (-) | 660.676.238,62 | 842.444.760,21 | 1.503.120.998,83 |
| Fondo Pluriennale Vincolato per spese correnti | (-) | | | 192.537.729,11 |
| Fondo Pluriennale Vincolato per spese in conto capitale | (-) | | | 934.439.346,77 |
| Risultato di amministrazione | (=) | | | 615.649.040,68 |

Fonte: Allegato A (prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione) rendiconto consuntivo della Provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019

© 2021 IRE

Utilizzando le informazioni contenute nelle diverse gestioni, è possibile determinare il risultato di amministrazione anche in altri modi, come illustrato in tabella 8.7.

Tabella 8.7

| Risultato di amministrazione | |
|--|---|
| Calcolo | |
| Risultato di amministrazione in gestione competenza | Risultato di amministrazione in gestione cassa |
| Risultato di amministrazione esercizio precedente | Fondo di cassa da esercizio precedente |
| + Accertamenti | + riscossioni in c/competenza |
| - Impegni | + riscossioni in c/residui |
| + Economie in c/residui | - pagamenti in c/competenza |
| - Diseconomie in c/residui | - pagamenti in c/residui |
| - Fondo pluriennale vincolato | = Fondo cassa finale |
| | + residui attivi finali |
| | - residui passivi finali |
| | - Fondo pluriennale vincolato |
| = Risultato di amministrazione finale | = Risultato di amministrazione finale |

© 2021 IRE

8.4.2 Composizione del risultato di amministrazione

Come accennato nella prima sezione del presente capitolo, non tutto l'avanzo di amministrazione si trasformerà in risorse aggiuntive da utilizzare liberamente nell'esercizio successivo. Infatti, il primo comma dell'art. 42 del D.Lgs. 118/2011 e s.m.i. prevede che il risultato di amministrazione si componga di una parte accantonata, una parte vincolata, una parte destinata agli investimenti e di fondi liberi o disponibili. La parte accantonata comprende le risorse accantonate nel FCDE, nei vari fondi spese e rischi per passività potenziali (come ad esempio il fondo sulle anticipazioni di liquidità) e quelle accantonate a copertura dei residui perenti. La parte vincolata contiene, appunto, risorse vincolate da leggi e da principi contabili, da trasferimenti a specifica destinazione, dalla contrazione di mutui, da vincoli formalmente attribuiti dall'ente ecc. Queste due parti non sono quindi liberamente disponibili nell'esercizio successivo e non possono essere destinate a coprire spese aggiuntive. Inoltre, la parte di risultato costituita da entrate in conto capitale non spese deve essere destinata ad investimenti e non può essere utilizzata per la spesa corrente. Pertanto, i fondi liberi, ovvero le risorse che effettivamente possono essere destinate ad incrementare le spese dell'ente nell'esercizio successivo, assumono carattere residuale.

Occorre inoltre puntualizzare che, indipendentemente dal fatto che il risultato di amministrazione sia positivo o negativo, l'ente è obbligato a reperire le risorse necessarie a coprire la quota accantonata, vincolata e da destinare agli investimenti. Ciò equivale a dire che, affinché un ente consegua un avanzo di amministrazione, il risultato di amministrazione deve essere positivo e superiore alla somma di queste tre componenti. Al contrario, nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, si parla di disavanzo di amministrazione. Più precisamente, si definisce in disavanzo moderato l'ente che, presenta un avanzo disponibile negativo ma un risultato di amministrazione complessivamente positivo e sufficiente a

coprire le risorse da accantonare per il FCDE e il Fondo per anticipazioni di liquidità. Vengono invece definiti in disavanzo elevato gli enti il cui risultato di amministrazione complessivo, in presenza comunque di un avanzo disponibile negativo, risulta minore delle risorse da accantonare per il FCDE e il Fondo per anticipazioni di liquidità (cfr. OpenBDAP 2019). In caso si configuri un disavanzo, l'ammontare è iscritto nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da ripianare.

Il D.Lgs. 118/2011 art. 42 c. 6 stabilisce che la quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente può invece essere utilizzata, con provvedimento di variazione di bilancio, per le finalità di seguito indicate in ordine di priorità:

- > copertura dei debiti fuori bilancio;
- > provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio previsti dalla legislazione vigente;
- > finanziamento di spese di investimento;
- > finanziamento di spese correnti a carattere non permanente;
- > estinzione anticipata di prestiti.

Tabella 8.8

Composizione del risultato di amministrazione presunto al 31/12/2019

| | Importo in Euro |
|---|-----------------|
| A) Risultato di amministrazione | 615.649.040,68 |
| Parte accantonata | |
| Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2019 | 61.793.107,44 |
| Accantonamento residui perenti al 31/12/2019 | 34.887.472,04 |
| Fondo anticipazioni liquidità | 0,00 |
| Fondo contenzioso | 21.595.847,21 |
| Fondo perdite società partecipate | 407.977,10 |
| Altri accantonamenti | 0,00 |
| B) Totale parte accantonata | 118.684.403,79 |
| Parte vincolata | |
| Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili | 0,00 |
| Vincoli derivanti da trasferimenti | 23.498.447,93 |
| Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui | 3.270.199,59 |
| Vincoli formalmente attribuiti all'ente | 0,00 |
| Altri vincoli | 0,00 |
| C) Totale parte vincolata | 26.768.647,52 |
| Parte destinata agli investimenti | 0,00 |
| D) Totale destinata agli investimenti | 0,00 |
| E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D) | 470.195.989,37 |

Fonte: allegato A (prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione) rendiconto consuntivo della Provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019

© 2021 IRE

L'allegato A contiene il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione e la sua composizione. Con il D.M. 1° agosto 2019 sono stati introdotti altresì gli allegati A1, A2 e A3, che contengono gli elenchi analitici delle risorse accantonate, vincolate e destinate agli investimenti e ne evidenziano l'evoluzione nel corso dell'esercizio.

9. INDICATORI DI BILANCIO

L'articolo 18-bis del D.Lgs. 118/2011 prevede che le Regioni, gli enti locali e i loro enti ed organismi strumentali adottino un sistema di indicatori semplici, denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio". Tali indicatori, misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, sono costruiti secondo criteri e metodologie comuni.

In attuazione di detto articolo sono stati emanati due decreti, del Ministero dell'economia e delle Finanze e del Ministero dell'interno, concernenti, rispettivamente, il piano degli indicatori per:

- > le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano (decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015, allegati 1 e 2) e i loro organismi ed enti strumentali in contabilità finanziaria (allegati 3 e 4);
- > gli enti locali (decreto del Ministero dell'interno del 22 dicembre 2015, allegati 1 e 2) e i loro organismi ed enti strumentali in contabilità finanziaria (allegati 3 e 4).

Il Piano degli indicatori, parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio degli enti, è presentato dalle Regioni e dai loro enti ed organismi strumentali entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto (cfr. D.Lgs.118/2011, art. 41). Gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali allegano il Piano degli indicatori al bilancio di previsione e al rendiconto della gestione.

Gli schemi del Piano degli indicatori per il Bilancio di Previsione e per il Rendiconto Consuntivo sono confrontabili a livello nazionale, pur tenendo presenti i distinguo derivanti dalle diverse competenze che lo Statuto di Autonomia riserva alle due Province Autonome. Lo schema del Piano degli indicatori per il rendiconto consuntivo previsto dal D.Lgs. 118/2011 prevede complessivamente 56 indicatori, suddivisi in 15 gruppi. In allegato al presente rapporto è riportata la formula di calcolo degli indicatori (vedasi 0).

Purtroppo, non è presente un benchmark di riferimento di valori "ottimali" dei vari indici, occorre pertanto confrontare i valori tra i diversi anni o tra diversi enti che siano tra loro comparabili.

Tabella 9.1

Rigidità strutturale di bilancio

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|--|
| 1.1 | Incidenza spese rigide (ripiano disavanzo, personale e debito) su entrate correnti |

© 2021 IRE

Il primo indicatore dello schema analizza l'incidenza delle spese correnti "rigide" dell'ente, ovvero delle spese correnti che devono essere obbligatoriamente e regolarmente pagate (ripiano dell'eventuale disavanzo dell'esercizio precedente, spese per il personale e rimborso dei prestiti e relativi interessi), rispetto alle entrate correnti. Minore è l'incidenza, maggiore flessibilità rimane all'ente per gestire tutte le altre spese. È importante ricordare che, in generale, le spese correnti devono essere coperte dalle entrate correnti (cfr. D.Lgs.118/2011, art. 44).

Tabella 9.2

Entrate correnti

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|--|
| 2.1 | Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni iniziali di parte corrente |
| 2.2 | Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni definitive di parte corrente |
| 2.3 | Incidenza degli accertamenti delle entrate proprie sulle previsioni iniziali di parte corrente |
| 2.4 | Incidenza degli accertamenti delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente |
| 2.5 | Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni iniziali di parte corrente |
| 2.6 | Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni definitive di parte corrente |
| 2.7 | Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni iniziali di parte corrente |
| 2.8 | Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente |

© 2021 IRE

Il secondo gruppo di indicatori analizza le entrate correnti. In particolare, essi mettono in evidenza la capacità dell'ente di prevedere correttamente gli accertamenti (indicatori 2.1 e 2.2) e gli incassi totali (indicatori 2.5 e 2.6) delle entrate correnti. Inoltre, gli indicatori che considerano esclusivamente le entrate proprie, cioè le coppie 2.3-2.4 e 2.7-2.8, permettono di delineare il grado di autonomia finanziaria dell'ente, ovvero in quale misura le entrate dell'ente dipendono dai trasferimenti statali.

Tabella 9.3

Anticipazioni dell'Istituto tesoriere

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|---|
| 3.1 | Utilizzo medio Anticipazioni di tesoreria |
| 3.2 | Anticipazioni chiuse solo contabilmente |

© 2021 IRE

Il terzo gruppo prende in esame l'utilizzo delle anticipazioni di tesoreria. Tale istituto, in una situazione fisiologica, viene utilizzato in via eccezionale per coprire una temporanea carenza di liquidità e deve essere approvato dalla Giunta Provinciale. L'utilizzo comporta inoltre il pagamento di interessi passivi proporzionali alla durata di utilizzo. Il suo mancato utilizzo attesta una corretta gestione della liquidità da parte dell'ente.

Tabella 9.4

Spese di personale

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|--|
| 4.1 | Incidenza della spesa di personale sulla spesa corrente |
| 4.2 | Incidenza del salario accessorio ed incentivante rispetto al totale della spesa di personale |
| 4.3 | Incidenza spesa personale flessibile rispetto al totale della spesa di personale |
| 4.4 | Spesa di personale pro capite (Indicatore di equilibrio dimensionale in valore assoluto) |

© 2021 IRE

Il quarto gruppo di indicatori analizza la spesa per il personale, rapportandola alla spesa corrente totale (4.1), nonché alla popolazione residente nel territorio di riferimento (4.4). Inoltre, si verifica il peso dei trattamenti accessori sulla spesa totale per il personale (4.2) e la ripartizione di spesa tra personale dipendente e altri contratti più flessibili (es. interinali) (4.3). In particolare, l'indicatore 4.2 indica il peso delle componenti afferenti alla contrattazione decentrata dell'ente rispetto al totale dei redditi da lavoro, mentre il 4.3 indica come gli enti soddisfano le proprie esigenze di risorse umane, mixando le varie alternative contrattuali più rigide (personale dipendente) o meno rigide (forme di lavoro flessibile).

Tabella 9.5

Esternalizzazione dei servizi

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|---|
| 5.1 | Indicatore di esternalizzazione dei servizi |

© 2021 IRE

Il quinto gruppo è composto da un unico indicatore, che mostra la quota di spese destinate all'esternalizzazione dei servizi sul totale delle spese.

Tabella 9.6

| Interessi passivi | |
|--------------------------|--|
| Numero indicatore | Indicatore |
| 6.1 | Incidenza degli interessi passivi sulle entrate correnti |
| 6.2 | Incidenza degli interessi passivi sulle anticipazioni sul totale della spesa per interessi passivi |
| 6.3 | Incidenza interessi di mora sul totale della spesa per interessi passivi |

© 2021 IRE

Il sesto gruppo considera invece l'onere connesso al pagamento degli interessi passivi, rapportandolo al totale delle entrate correnti (6.1), e concentrandosi poi su eventuali interessi per anticipazioni di tesoreria (6.2) o di mora (6.3). Ovviamente, il valore di questi ultimi due indicatori dovrebbe essere il più basso possibile.

Tabella 9.7

| Investimenti | |
|--------------------------|--|
| Numero indicatore | Indicatore |
| 7.1 | Incidenza investimenti sul totale della spesa corrente e in conto capitale |
| 7.2 | Investimenti diretti pro capite (in valore assoluto) |
| 7.3 | Contributi agli investimenti pro capite (in valore assoluto) |
| 7.4 | Investimenti complessivi pro capite (in valore assoluto) |
| 7.5 | Quota investimenti complessivi finanziati dal risparmio corrente |
| 7.6 | Quota investimenti complessivi finanziati dal saldo positivo delle partite finanziarie |
| 7.7 | Quota investimenti complessivi finanziati da debito |

© 2021 IRE

La capacità di un ente di investire è un indizio molto importante sulla sua salute generale e sulla capacità di creare maggiore valore in futuro. Proprio agli investimenti è dedicato il settimo gruppo, che si compone di sette indicatori. Il primo di questi (7.1) rapporta gli investimenti alla somma della spesa corrente e in conto capitale. Gli indicatori 7.2 e 7.3 analizzano invece gli investimenti diretti e i contributi agli investimenti in rapporto alla popolazione di riferimento, mentre il 7.4 è la somma dei due. Un indicatore molto importante è il 7.5, che mostra la parte degli investimenti finanziata dal risparmio corrente, ovvero dal surplus delle entrate correnti sulle spese correnti. Gli investimenti possono essere altresì finanziati dal saldo positivo che si genera dalle partite finanziarie (7.6), anche se tale quota solitamente è meno rilevante. L'ultimo indicatore del gruppo (7.7) indaga il ricorso al debito

per il finanziamento degli investimenti. Minore è il valore, più l'ente è in grado di finanziare gli investimenti con le proprie risorse.

Tabella 9.8

| Analisi dei residui | |
|----------------------------|--|
| Numero indicatore | Indicatore |
| 8.1 | Incidenza nuovi residui passivi di parte corrente su stock residui passivi correnti |
| 8.2 | Incidenza nuovi residui passivi in c/capitale su stock residui passivi in conto capitale |
| 8.3 | Incidenza nuovi residui passivi per incremento attività finanziarie su stock residui passivi per incremento attività finanziarie |
| 8.4 | Incidenza nuovi residui attivi di parte corrente su stock residui attivi di parte corrente |
| 8.5 | Incidenza nuovi residui attivi in c/capitale su stock residui attivi in c/capitale |
| 8.6 | Incidenza nuovi residui attivi per riduzione di attività finanziarie su stock residui attivi per riduzione di attività finanziarie |

© 2021 IRE

L'ottavo gruppo prende in esame i residui, approfondendo quanti residui passivi/attivi sono stati generati nell'ultimo esercizio rispetto al totale dei residui registrato a fine anno (8.1 e 8.4 per la parte corrente, 8.2 e 8.5 per la parte capitale, 8.3 e 8.6 per la componente finanziaria). Un elevato valore di questo indicatore, soprattutto nella parte corrente e in quella finanziaria, può essere interpretato positivamente se ricorsivo, poiché significa che i "vecchi" residui vengono effettivamente smaltiti entro l'esercizio successivo, indicando una buona puntualità nei pagamenti ed elevata capacità di riscossione.

Tabella 9.9

| Smaltimento debiti non finanziari | |
|--|--|
| Numero indicatore | Indicatore |
| 9.1 | Smaltimento debiti commerciali nati nell'esercizio |
| 9.2 | Smaltimento debiti commerciali nati negli esercizi precedenti |
| 9.3 | Smaltimento debiti verso altre amministrazioni pubbliche nati nell'esercizio |
| 9.4 | Smaltimento debiti verso altre amministrazioni pubbliche nati negli esercizi precedenti |
| 9.5 | Indicatore annuale di tempestività dei pagamenti (di cui al Comma 1 dell'articolo 9, DPCM del 22 settembre 2014) |

© 2021 IRE

Il gruppo 9 è dedicato alla capacità di smaltimento degli impegni assunti nel corso dell'anno e dei residui relativi agli esercizi precedenti che erano ancora in bilancio all'inizio dell'esercizio. Gli indicatori 9.1 e 9.2 indagano, rispettivamente, se l'ente sia riuscito a mantenere effettivamente gli impegni di spesa per l'anno in corso e ad estinguere i residui nati negli anni precedenti relativamente all'acquisto di beni e servizi e agli investimenti lordi e acquisto di terreni. Gli indicatori 9.3 e 9.4 fanno la stessa analisi relativamente ai debiti verso altre amministrazioni pubbliche. Infine, l'indicatore 9.5 definisce la tempestività dell'ente nei pagamenti, misurando la media dei giorni di ritardo a partire dalla scadenza della fattura.

Tabella 9.10

| Debiti finanziari | |
|--------------------------|---|
| Numero indicatore | Indicatore |
| 10.1 | Incidenza estinzioni anticipate debiti finanziari |
| 10.2 | Incidenza estinzioni ordinarie debiti finanziari |
| 10.3 | Sostenibilità debiti finanziari |
| 10.4 | Indebitamento pro capite (in valore assoluto) |

© 2021 IRE

Il decimo gruppo si concentra sui debiti finanziari, in particolare sulla loro estinzione anticipata e ordinaria (10.1 e 10.2). Infine, il 10.3 analizza la sostenibilità del debito finanziario, esaminando il rapporto tra spese per interessi o per rimborso prestiti e le entrate correnti. Il 10.4 riporta invece lo stock dei debiti alla popolazione di riferimento.

Tabella 9.11

| Composizione dell'avanzo di amministrazione | |
|--|--|
| Numero indicatore | Indicatore |
| 11.1 | Incidenza quota libera di parte corrente nell'avanzo |
| 11.2 | Incidenza quota libera in c/capitale nell'avanzo |
| 11.3 | Incidenza quota accantonata nell'avanzo |
| 11.4 | Incidenza quota vincolata nell'avanzo |

© 2021 IRE

Il gruppo 11 analizza la composizione dell'avanzo di amministrazione, poiché non tutte le risorse facenti parte di esso sono liberamente a disposizione dell'ente. Per questo motivo è importante verificare, in primo luogo, quanto incide la quota libera dell'avanzo sia per la parte corrente (11.1), sia per la parte in c/capitale (11.2), quanto incide la quota accantonata nei vari fondi rischi e riserve (11.3) e quanto quella vincolata (11.4). Questi indicatori devono sommare 100.

Tabella 9.12

Disavanzo di amministrazione

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|---|
| 12.1 | Quota disavanzo ripianato nell'esercizio |
| 12.2 | Incremento del disavanzo rispetto all'esercizio precedente |
| 12.3 | Sostenibilità patrimoniale del disavanzo |
| 12.4 | Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio |
| 12.5 | Quota disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto (solo per le Regioni) |

© 2021 IRE

Il gruppo 12 indaga la gestione dell'eventuale disavanzo di amministrazione degli esercizi pregressi (12.1), il suo andamento nell'esercizio appena concluso (12.2), nonché la sua sostenibilità. In particolare, l'indicatore 12.3 confronta l'eventuale disavanzo con il patrimonio netto dell'ente, mentre l'indicatore 12.4 rapporta il disavanzo da ripianare al totale delle entrate correnti, in modo da relativizzarne l'entità. Infine, l'indicatore 12.5 mostra l'incidenza di un eventuale debito autorizzato e non contratto sul totale del disavanzo. Come già spiegato in precedenza (cfr. Infobox "Il debito autorizzato e non contratto"), questo tipo di disavanzo è molto meno "pericoloso", poiché, in caso di necessità, esso può essere agevolmente ripianato dall'amministrazione contraendo il prestito per cui era già stata autorizzata.

Tabella 9.13

Debiti fuori bilancio

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|---|
| 13.1 | Debiti riconosciuti e finanziati |
| 13.2 | Debiti in corso di riconoscimento |
| 13.3 | Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento |

© 2021 IRE

Il gruppo 13 esamina i debiti fuori bilancio, ovvero quelle spese non previste dall'ente in sede di preventivo ma che sono comunque state effettuate durante l'esercizio¹⁴, ad esempio per fare fronte agli effetti di una calamità naturale (nel caso in cui abbiano ecceduto le risorse accantonate negli appositi fondi per spese impreviste). Poiché la decisione di aumento di spesa è di competenza dell'organo consiliare, è necessario che quest'ultimo riconosca la necessità delle spese effettuate e predisponga le necessarie coperture finanziarie in modo da rispettare il pareggio di bilancio. Qualora le spese non venissero riconosciute, il funzionario che le ha autorizzate è chiamato a risponderne con il proprio patrimonio personale.

¹⁴ La circolare n. 21 del 20 settembre 1993 del Ministero dell'Interno definisce i debiti fuori bilancio come quelle obbligazioni contratte senza che l'ente ne avesse programmato una specifica copertura finanziaria.

Tabella 9.14

Fondo pluriennale vincolato

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|------------------|
| 14.1 | Utilizzo del FPV |

© 2021 IRE

Il gruppo 14 considera l'utilizzo del FPV in entrata a inizio anno nel corso dell'esercizio. Un maggiore utilizzo indica la capacità di spendere rapidamente le risorse acquisite negli esercizi precedenti. Viceversa, un valore troppo basso indica una scarsa capacità di dare corso alle spese pluriennali programmate.

Tabella 9.15

Partite di giro e conto terzi

| Numero indicatore | Indicatore |
|-------------------|--|
| 15.1 | Incidenza partite di giro e conto terzi in entrata |
| 15.2 | Incidenza partite di giro e conto terzi in uscita |

© 2021 IRE

Infine, il gruppo 15 è dedicato all'incidenza delle partite di giro in entrata (15.1) e in uscita (15.2) sul totale degli accertamenti correnti e degli impegni correnti, dando una misura dell'indipendenza finanziaria dell'ente.

Esiste inoltre un piano degli indicatori del bilancio preventivo, composto per la gran parte dagli stessi indici, che devono essere calcolati per il triennio successivo. Qui, un importante gruppo di indicatori è quello che analizza la fondatezza delle previsioni di entrata negli anni precedenti. Inoltre, un confronto tra il piano degli indicatori elaborato in fase di preventivo e quello compilato a consuntivo fornisce ulteriori informazioni sulla capacità dell'ente di programmare correttamente la gestione finanziaria.

10. CONTO ECONOMICO E STATO PATRIMONIALE DELLE PA

Con l'armonizzazione della contabilità pubblica, tutti gli enti sono tenuti a compilare anche lo stato patrimoniale e il conto economico. In particolare, l'allegato 4/3 al D.Lgs. 118/2011 descrive come la contabilità economico-patrimoniale debba completare quella finanziaria, in modo da costruire un sistema integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario ed economico-patrimoniale. Considerata la sua funzione autorizzatoria, la contabilità finanziaria continua tuttavia ad essere la più importante, mentre lo scopo della contabilità economico-patrimoniale è meramente conoscitivo. Lo Stato patrimoniale fornisce, infatti, una fotografia del patrimonio dell'ente alla fine di ogni esercizio, mentre il conto economico permette di comprendere le ragioni delle variazioni occorse tra due stati patrimoniali in sequenza. La contabilità economico-patrimoniale funge inoltre da base per la contabilità analitica, che permette il monitoraggio e la gestione dei costi. I seguenti prospetti riepilogano la composizione dello stato patrimoniale e del conto economico di un ente pubblico.

Tabella 10.1

Stato Patrimoniale

| Attivo | Passivo |
|--|--|
| A) Crediti verso lo Stato ed altre amministrazioni pubbliche per la partecipazione al fondo di dotazione | A) Patrimonio netto |
| B) Immobilizzazioni | I – Fondo di dotazione |
| I – Immobilizzazioni immateriali | II – Riserve |
| II – Beni demaniali | III – Risultato economico dell'esercizio |
| III – Altre immobilizzazioni materiali | B) Fondo per rischi ed oneri |
| IV – Finanziarie | |
| C) Attivo circolante | |
| I – Rimanenze | C) Trattamento di fine rapporto |
| II – Crediti | |
| III – Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni | D) Debiti |
| IV – Disponibilità liquide | |
| D) Ratei e risconti attivi | E) Ratei e risconti passivi e contributi agli investimenti |
| E) Conti d'ordine | F) Conti d'ordine |

Fonte: allegato 10I (Stato Patrimoniale attivo) e 10L (Stato Patrimoniale passivo) del Rendiconto della Provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019

© 2021 IRE

Tabella 10.2

Conto Economico

| |
|--|
| A) Componenti positive della gestione |
| B) Componenti negative della gestione |
| Differenza tra componenti positive e negative della gestione (A – B) |
| C) Proventi e oneri finanziari |
| D) Rettifiche di valore di attività finanziarie |
| E) Proventi e oneri straordinari |
| Risultato prima delle imposte (A-B+/-C+/-D+/-E) |
| F) Proventi e oneri fiscali |
| Risultato economico dell'esercizio (Risultato prima delle imposte +/- F) |

Fonte: allegato 10H (Conto Economico) del Rendiconto della Provincia Autonoma di Bolzano, anno 2019

© 2021 IRE

ALLEGATO A GLOSSARIO ITALIANO - TEDESCO

Tabella A.1

Glossario italiano – tedesco

| italiano | tedesco |
|-------------------------------------|--|
| accertamento | Feststellung |
| assestamento (di bilancio) | Nachtragshaushalt |
| atto di liquidazione | Flüssigmachungsakt |
| bilancio di previsione | Haushaltsvoranschlag |
| bilancio finanziario gestionale | Verwaltungshaushalt |
| centro di responsabilità | Finanzstelle |
| contabilità economico-patrimoniale | Wirtschafts- und Vermögensbuchhaltung zivilrechtliche Buchhaltung |
| conto economico | Erfolgsrechnung |
| cronoprogramma | Zeitplan der Arbeiten |
| disavanzo di amministrazione | Verwaltungsdefizit |
| economie di spesa | Minderausgaben Erhausungen Ausgabeneinsparungen |
| ente locale | Örtliche Körperschaft |
| ente territoriale | Territoriale Körperschaft |
| ente strumentale | Hilfskörperschaft |
| esercizio finanziario | Finanzjahr |
| fondo per rischi ed oneri | Risiko- und Abgabenrückstellungen |
| fondo crediti di dubbia esigibilità | Fonds für Forderungen mit zweifelhafter oder schwieriger Kapitaleinbringung Fonds für zweifelhafte Forderungen |
| fondo pluriennale vincolato (FPV) | Zweckgebundener Mehrjahresfonds (ZMF) |
| gestione del bilancio | Haushaltsgebarung |
| gruppo amministrazione pubblica | Gruppe öffentliche Verwaltungen |
| impegno | Zweckbindung |
| imputazione | Anrechnung |
| in via amministrativa | auf dem Verwaltungswege |
| liquidazione | Flüssigmachung |
| macroaggregato | Gruppierung |

| | |
|--|--|
| maggiori entrate | Mehreinnahmen |
| minori spese | Minderausgaben |
| missione | Aufgabenbereich |
| obbligazioni passive giuridicamente perfezionate | rechtlich zustande gekommene passive Verbindlichkeiten |
| obbligo contrattuale | vertragliche Verpflichtung |
| ordinamento finanziario e contabile | Buchhaltungs- und Finanzordnung |
| ordinazione del pagamento | Anordnung der Zahlung |
| piano esecutivo di gestione | Haushaltsvollzugsplan |
| previsione di cassa | Kassenveranschlagung Kassenvorhersage |
| previsione di competenza | Kompetenzveranschlagung Kompetenzvorhersage |
| principi contabili | Grundsätze des Rechnungswesens Haushaltsgrundsätze |
| principio della programmazione | Grundsatz der Planung |
| programma di bilancio | Haushaltsplanung |
| rendiconto | Rechnungslegung |
| rendiconto generale | Allgemeine Rechnungslegung |
| residui attivi/passivi | aktive/passive Rückstände |
| riscossione | Einhebung |
| risultato dell'esercizio | Geschäftsergebnis |
| risultato di amministrazione | Verwaltungsergebnis |
| somma da riscuotere | einzuhebender Betrag |
| spese correnti | laufende Ausgaben |
| spese impegnate | zweckgebundene Ausgaben |
| spese in conto capitale | Investitionsausgaben |
| stato patrimoniale | Vermögensaufstellung |
| tesoriere | Schatzmeister |
| tesoreria | Schatzamt |
| trattamento di fine rapporto | Abfertigung |
| vincoli di destinazione | Zweckbestimmungen |
| visto di conformità | Sichtvermerk über die Richtigkeit |

© 2021 IRE

ALLEGATO B INDICATORI DI BILANCIO

Tabella B.1

| Indicatori di bilancio | | |
|-------------------------------|--|--|
| Calcolo | | |
| Codice | Denominazione | Calcolo |
| 1 | Rigidità strutturale di bilancio | |
| 1.1 | Incidenza spese rigide (ripiano disavanzo, personale e debito) su entrate correnti | [Ripiano disavanzo a carico dell'esercizio + Impegni (Redditi di lavoro dipendente (Macroaggregati 1.1) + IRAP (U.1.02.01.01.000) – FPV entrata concernente il Macroaggregato 1.1 + FPV personale in uscita 1.1 + Interessi passivi (Macroaggregato 1.7) + Rimborso prestiti (Titolo 4)] / (Accertamenti primi tre titoli Entrate + Utilizzo Fondo Anticipazione DL 35/2013) |
| 2 | Entrate correnti | |
| 2.1 | Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni iniziali di parte corrente | Totale accertamenti dei primi tre titoli delle Entrate / Stanziameti iniziali di competenza dei primi tre titoli delle Entrate |
| 2.2 | Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni definitive di parte corrente | Totale accertamenti dei primi tre titoli delle Entrate / Stanziameti definitivi di competenza dei primi tre titoli delle Entrate |
| 2.3 | Incidenza degli accertamenti delle entrate proprie sulle previsioni iniziali di parte corrente | Totale accertamenti [Tributi (E.1.01.00.00.000) – Compartecipazioni di tributi (E.1.01.04.00.000) + Entrate extratributarie (E.3.00.00.00.000)] / Stanziameti iniziali di competenza dei primi tre titoli delle Entrate |
| 2.4 | Incidenza degli accertamenti delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente | Totale accertamenti [Tributi (E.1.01.00.00.000) – Compartecipazioni di tributi (E.1.01.04.00.000) + Entrate extratributarie (E.3.00.00.00.000)] / Stanziameti definitivi di competenza dei primi tre titoli delle Entrate |
| 2.5 | Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni iniziali di parte corrente | Totale incassi c/competenza e c/residui dei primi tre titoli delle Entrate / Stanziameti iniziali di cassa dei primi tre titoli delle Entrate |

| | | |
|----------|---|---|
| 2.6 | Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni definitive di parte corrente | Totale incassi c/competenza e c/residui primi tre titoli delle Entrate / Stanziamenti definitivi di cassa dei primi tre titoli delle Entrate |
| 2.7 | Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni iniziali di parte corrente | Totale incassi c/competenza e c/residui [Tributi (E.1.01.00.00.000) - Compartecipazioni di tributi (E.1.01.04.00.000) + Entrate extratributarie (E.3.00.00.00.000)] / Stanziamenti iniziali di cassa dei primi tre titoli delle Entrate |
| 2.8 | Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente | Totale incassi c/competenza e c/residui [Tributi (E.1.01.00.00.000) - Compartecipazioni di tributi (E.1.01.04.00.000) + Entrate extratributarie (E.3.00.00.00.000)] / Stanziamenti definitivi di cassa dei primi tre titoli delle Entrate |
| 3 | Anticipazioni dell'Istituto tesoriere | |
| 3.1 | Utilizzo medio | Sommatoria degli utilizzi giornalieri delle anticipazioni nell'esercizio / (365 x max previsto dalla norma) |
| 3.2 | Anticipazione chiuse solo contabilmente | Anticipazione di tesoreria all'inizio dell'esercizio successivo / max previsto dalla norma |
| 4 | Spese di personale | |
| 4.1 | Incidenza della spesa di personale sulla spesa corrente | Impegni [Redditi di lavoro dipendente (Macroaggregato 1.1) + IRAP 1.02.01.01 (IRAP) + FPV personale in uscita 1.1 - FPV personale in entrata concernente il Macroaggregato 1.1]] / Impegni [[Titolo I - FCDE corrente + FPV Macroaggregato 1.1 - FPV di entrata concernente il Macroaggregato 1.1]] |
| 4.2 | Incidenza del salario accessorio ed incentivante | Impegni [indennità e altri compensi personale a tempo determinato e indeterminato (1.01.01.004 + 1.01.01.008) + straordinario personale a tempo determinato e indeterminato (1.01.01.003 + 1.01.01.007) + FPV in uscita Macroaggregato 1.1 - FPV di entrata concernente il Macroaggregato 1.1]] / Impegni [Redditi di lavoro dipendente (Macroaggregato 1.1) + IRAP (1.02.01.01) + FPV in uscita concernente il Macroaggregato 1.1 - FPV in entrata concernente il Macroaggregato 1.1]] |
| 4.3 | Incidenza della spesa per personale flessibile | Impegni [Consulenze (U.1.03.02.010.000) + Lavoro flessibile/LSU/Lavoro interinale (U.1.03.02.12.000) + Prestazioni professionali e specialistiche (U.1.03.02.11.000)] / Impegni [Redditi di lavoro dipendente (Macroaggregato 1.1) + IRAP (1.02.01.01.000) + FPV in uscita concernente il Macroaggregato 1.1 - FPV in entrata Macroaggregato 1.1]] |

| | | |
|----------|--|--|
| 4.4 | Spesa di personale procapite (Indicatore di equilibrio dimensionale) | Impegni [Redditi di lavoro dipendente (Macroaggregato 1.1) + IRAP (1.02.01.01.000) + FPV in uscita Macroaggregato 1.1 – FPV personale in entrata concernente il Macroaggregato 1.1] / popolazione residente |
| 5 | Esternalizzazione dei servizi | |
| 5.1 | Indicatore di esternalizzazione dei servizi | Impegni [Contratti di servizio pubblico (U.1.03.02.15.000) + Trasferimenti correnti a imprese controllate (U.1.04.03.01.000) + Trasferimenti correnti a altre imprese partecipate (U.1.04.03.02.000)] / totale spese Titolo I |
| 6 | Interessi passivi | |
| 6.1 | Incidenza degli interessi passivi sulle entrate correnti | Impegni Interessi passivi (Macroaggregato 1.7) / Accertamenti primi tre titoli delle Entrate ("Entrate correnti") |
| 6.2 | Incidenza degli interessi passivi sulle anticipazioni sul totale della spesa per interessi passivi | Impegni Interessi passivi su anticipazioni di tesoreria (U.1.07.06.04.000) / Impegni Interessi passivi (Macroaggregato 1.7) |
| 6.3 | Incidenza interessi di mora sul totale della spesa per interessi passivi | Impegni Interessi di mora (U.1.07.06.02.000) / Impegni Interessi passivi (Macroaggregato 1.7) |
| 7 | Investimenti | |
| 7.1 | Incidenza investimenti sul totale della spesa corrente e in conto capitale | Impegni [Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2) + Contributi agli investimenti (Macroaggregato 2.3)] / totale Impegni Titoli I+II |
| 7.2 | Investimenti diretti procapite (Indicatore di equilibrio dimensionale) | Impegni Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2) / popolazione residente |
| 7.3 | Contributi agli investimenti procapite (Indicatore di equilibrio dimensionale) | Impegni Contributi agli investimenti (Macroaggregato 2.3) / popolazione residente |
| 7.4 | Investimenti complessivi procapite (Indicatore di equilibrio dimensionale) | Impegni [Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2) + Contributi agli investimenti (Macroaggregato 2.3)] / popolazione residente |
| 7.5 | Quota investimenti complessivi finanziati dal risparmio corrente | Margine corrente di competenza / Impegni + relativi FPV [Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2) + Contributi agli investimenti (Macroaggregato 2.3)] ¹⁵ |

¹⁵ Indicare al numeratore solo la quota del finanziamento destinata alla copertura di investimenti, e al denominatore escludere gli investimenti che, nell'esercizio, sono finanziati dal FPV.

| | | |
|----------|---|---|
| 7.6 | Quota investimenti complessivi finanziati dal saldo positivo delle partite finanziarie | Saldo positivo delle partite finanziarie / Impegni + relativi FPV [Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2) + Contributi agli investimenti (Macroaggregato 2.3)] ¹⁵ |
| 7.7 | Quota investimenti complessivi finanziati da debito | Accertamenti [Accensione prestiti (Titolo 6) - Anticipazioni (Categoria 6.02.02) - Accensione prestiti a seguito di escussione di garanzie (Categoria 6.03.03) - Accensioni di prestiti da rinegoziazioni] / Impegni + relativi FPV [Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2) + Contributi agli investimenti (Macroaggregato 2.3)] ¹⁵ |
| 8 | Analisi dei residui | |
| 8.1 | Incidenza nuovi residui passivi di parte corrente su stock residui passivi correnti | Totale residui passivi titolo 1 di competenza dell'esercizio / Totale residui passivi titolo 1 al 31 dicembre |
| 8.2 | Incidenza nuovi residui passivi in c/capitale su stock residui passivi in conto capitale al 31 dicembre | Totale residui passivi titolo 2 di competenza dell'esercizio / Totale residui passivi titolo 2 al 31 dicembre |
| 8.3 | Incidenza nuovi residui passivi per incremento attività finanziarie su stock residui passivi per incremento attività finanziarie al 31 dicembre | Totale residui passivi titolo 3 di competenza dell'esercizio / Totale residui passivi titolo 3 al 31 dicembre |
| 8.4 | Incidenza nuovi residui attivi di parte corrente su stock residui attivi di parte corrente | Totale residui attivi titoli 1, 2 e 3 di competenza dell'esercizio / Totale residui attivi titolo 1, 2 e 3 al 31 dicembre |
| 8.5 | Incidenza nuovi residui attivi in c/capitale su stock residui attivi in c/capitale | Totale residui attivi titolo 4 di competenza dell'esercizio / Totale residui attivi titolo 4 al 31 dicembre |
| 8.6 | Incidenza nuovi residui attivi per riduzione di attività finanziarie su stock residui attivi per riduzione di attività finanziarie | Totale residui attivi titolo 5 di competenza dell'esercizio / Totale residui attivi titolo 5 al 31 dicembre |
| 9 | Smaltimento debiti non finanziari | |
| 9.1 | Smaltimento debiti commerciali nati nell'esercizio | Pagamenti di competenza [Acquisto di beni e servizi (Macroaggregato 1.3) + Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2)] / Impegni di competenza [Acquisto di beni e servizi (Macroaggregato 1.3) + Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2)] |
| 9.2 | Smaltimento debiti commerciali nati negli esercizi precedenti | Pagamenti c/residui [Acquisto di beni e servizi (Macroaggregato 1.3) + Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2)] / stock residui al 1° gennaio [Acquisto di beni e servizi (Macroaggregato 1.3) + Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni (Macroaggregato 2.2)] |

| | | |
|-----------|--|--|
| 9.3 | Smaltimento debiti verso altre amministrazioni pubbliche nati nell'esercizio | Pagamenti di competenza [Trasferimenti correnti a Amministrazioni Pubbliche (U.1.04.01.00.000) + Trasferimenti di tributi (U.1.05.00.00.000) + Fondi perequativi (U.1.06.00.00.000) + Contributi agli investimenti a Amministrazioni pubbliche (U.2.03.01.00.000) + Altri trasferimenti in conto capitale (U.2.04.01.00.000 + U.2.04.11.00.000 + U.2.04.16.00.000 + U.2.04.21.00.000)] / Impegni di competenza [Trasferimenti correnti a Amministrazioni Pubbliche (U.1.04.01.00.000) + Trasferimenti di tributi (U.1.05.00.00.000) + Fondi perequativi (U.1.06.00.00.000) + Contributi agli investimenti a Amministrazioni pubbliche (U.2.03.01.00.000) + Altri trasferimenti in conto capitale (U.2.04.01.00.000 + U.2.04.11.00.000 + U.2.04.16.00.000 + U.2.04.21.00.000)] |
| 9.4 | Smaltimento debiti verso altre amministrazioni pubbliche nati negli esercizi precedenti | Pagamenti in c/residui [Trasferimenti correnti a Amministrazioni Pubbliche (U.1.04.01.00.000) + Trasferimenti di tributi (U.1.05.00.00.000) + Fondi perequativi (U.1.06.00.00.000) + Contributi agli investimenti a Amministrazioni pubbliche (U.2.03.01.00.000) + Altri trasferimenti in conto capitale (U.2.04.01.00.000 + U.2.04.11.00.000 + U.2.04.16.00.000 + U.2.04.21.00.000)] / stock residui al 1° gennaio [Trasferimenti correnti a Amministrazioni Pubbliche (U.1.04.01.00.000) + Trasferimenti di tributi (U.1.05.00.00.000) + Fondi perequativi (U.1.06.00.00.000) + Contributi agli investimenti a Amministrazioni pubbliche (U.2.03.01.00.000) + Altri trasferimenti in conto capitale (U.2.04.01.00.000 + U.2.04.11.00.000 + U.2.04.16.00.000 + U.2.04.21.00.000)] |
| 9.5 | Indicatore annuale di tempestività dei pagamenti (di cui all'art. 9, comma 1, del DPCM 22 settembre 2014) | Somma, per ciascuna fattura emessa a titolo corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento ai fornitori moltiplicata per l'importo dovuto / Somma degli importi pagati nel periodo di riferimento |
| 10 | Debiti finanziari | |
| 10.1 | Incidenza estinzioni anticipate debiti finanziari | Impegni per estinzioni anticipate / Debito da finanziamento al 31/12 dell'anno precedente ¹⁶ |
| 10.2 | Incidenza estinzioni ordinarie debiti finanziari | (Totale impegni Titolo 4 della spesa – Impegni estinzioni anticipate) / Debito da finanziamento al 31/12 dell'anno precedente ¹⁶ |

¹⁶ Il debito da finanziamento è pari alla Lettera D1 dello stato patrimoniale passivo. Le Autonomie speciali che adottano il DLgs 118/2011 a decorrere dal 2016 elaborano l'indicatore a decorrere dal 2017.

| | | |
|-----------|---|--|
| 10.3 | Sostenibilità debiti finanziari | [Impegni (Interessi passivi (Macroaggregato 1.7) – Interessi di mora (U.1.07.06.02.000) – Interessi per anticipazioni prestiti (U.1.07.06.04.000) + Titolo 4 della spesa – estinzioni anticipate) – (Accertamenti Entrate Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da amministrazioni pubbliche (E.4.02.06.00.000) + Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di amministrazioni pubbliche (E.4.03.01.00.000) + Trasferimenti in conto capitale da parte di amministrazioni pubbliche per cancellazione di debiti dell'amministrazione (E.4.03.04.00.000))] / Accertamenti Titoli n. 1, 2 e 3 |
| 10.4 | Indebitamento pro capite | Debito da finanziamento al 31/12 ¹⁶ / popolazione residente |
| 11 | Composizione dell'avanzo di amministrazione¹⁷ | |
| 11.1 | Incidenza quota libera di parte corrente nell'avanzo | Quota libera di parte corrente dell'avanzo / Avanzo di amministrazione ¹⁸ |
| 11.2 | Incidenza quota libera in c/capitale nell'avanzo | Quota libera in conto capitale dell'avanzo /Avanzo di amministrazione ¹⁹ |
| 11.3 | Incidenza quota accantonata nell'avanzo | Quota accantonata dell'avanzo / Avanzo di amministrazione ²⁰ |
| 11.4 | Incidenza quota vincolata nell'avanzo | Quota vincolata dell'avanzo / Avanzo di amministrazione ²¹ |
| 12 | Disavanzo di amministrazione | |
| 12.1 | Quota disavanzo ripianato nell'esercizio | (Disavanzo di amministrazione esercizio precedente – Disavanzo di amministrazione esercizio in corso) / Totale Disavanzo esercizio precedente ²² |
| 12.2 | Incremento del disavanzo rispetto all'esercizio precedente | (Disavanzo di amministrazione esercizio in corso – Disavanzo di amministrazione esercizio precedente) / Totale Disavanzo esercizio precedente ²² |

17 Da compilare solo se la voce E dell'allegato al rendiconto concernente il risultato di amministrazione è positivo o pari a 0.

18 La quota libera di parte corrente del risultato di amministrazione è pari alla voce E riportata nell'allegato a) al rendiconto. Il risultato di amministrazione è pari alla lettera A del predetto allegato a).

19 La quota libera in c/capitale del risultato di amministrazione è pari alla voce D riportata nell'allegato a) al rendiconto. Il risultato di amministrazione è pari alla lettera A riportata nel predetto allegato a).

20 La quota accantonata del risultato di amministrazione è pari alla voce B riportata nell'allegato a) al rendiconto. Il risultato di amministrazione è pari alla lettera A del predetto allegato a).

21 La quota vincolata del risultato di amministrazione è pari alla voce C riportata nell'allegato a) al rendiconto. Il risultato di amministrazione è pari alla lettera A riportata nel predetto allegato a).

22 Indicatore da rappresentare solo in caso di disavanzo di amministrazione. Il disavanzo di amministrazione è pari alla lettera E dell'allegato al rendiconto riguardante il risultato di amministrazione dell'esercizio di riferimento, al netto del disavanzo da debito autorizzato e non contratto.

| | | |
|-----------|---|---|
| 12.3 | Sostenibilità patrimoniale del disavanzo | Totale disavanzo di amministrazione ²² / Patrimonio netto ²³ |
| 12.4 | Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio | Disavanzo iscritto in spesa del conto del bilancio / Accertamenti dei titoli 1, 2 e 3 delle entrate |
| 12.5 | Quota disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto | Disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto / Disavanzo di amministrazione di cui alla lettera E dell'allegato al rendiconto riguardante il risultato di amministrazione presunto |
| 13 | Debiti fuori bilancio | |
| 13.1 | Debiti riconosciuti e finanziati | Importo debiti riconosciuti e finanziati / Totale impegni titolo I e titolo II |
| 13.2 | Debiti in corso di riconoscimento | Importo debiti fuori bilancio in corso di riconoscimento / Totale accertamento entrate dei titoli 1, 2 e 3 |
| 13.3 | Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento | Importo debiti fuori bilancio riconosciuti e in corso di finanziamento / Totale accertamento entrate dei titoli 1, 2 e 3 |
| 14 | Fondo pluriennale vincolato | |
| 14.1 | Utilizzo del FPV | (Fondo pluriennale vincolato corrente e capitale iscritto in entrata del bilancio - Quota del fondo pluriennale vincolato corrente e capitale non utilizzata nel corso dell'esercizio e rinviata agli esercizi successivi) / Fondo pluriennale vincolato corrente e capitale iscritto in entrata nel bilancio |
| 15 | Partite di giro e conto terzi | |
| 15.1 | Incidenza partite di giro e conto terzi in entrata | Accertamenti [Entrate per conto terzi e partite di giro (Titolo 9) - Finanziamento della gestione sanitaria dalla gestione ordinaria della Regione (E.9.01.04.00.000) - Reintegro disponibilità dal conto sanità al conto non sanità della Regione (E.9.01.99.04.000) - Reintegro disponibilità dal conto non sanità al conto sanità della Regione (E.9.01.99.05.000) - Anticipazioni sanità della tesoreria statale (E.9.01.99.02.000)] / Totale accertamenti primi tre titoli di entrata |
| 15.2 | Incidenza partite di giro e conto terzi in uscita | Impegni [Uscite per conto terzi e partite di giro (Titolo 7) - Trasferimento di risorse dalla gestione ordinaria alla gestione sanitaria della Regione (U.7.01.04.00.000) - Integrazione disponibilità dal conto sanità al conto non sanità della Regione (U.7.01.99.04.000) - Integrazione disponibilità dal conto non sanità al conto sanità della Regione (U.7.01.99.05.000) - Chiusura anticipazioni sanità della tesoreria statale (U.7.01.99.02.000)] / Totale impegni primo titolo di spesa |

Fonte: Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 9 dicembre 2015, allegato 2

© 2021 IRE

²³ Il Patrimonio Netto è pari alla Lettera A) dello stato patrimoniale passivo. Le Autonomie speciali che adottano il DLgs 118/2011 a decorrere dal 2016 elaborano l'indicatore a decorrere dal 2017.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Bellesia Mauro (2019)

Manuale del ragioniere comunale. Come si applica e come funziona la contabilità dell'ente locale. Aggiornato al D.M. 1/8/2019 (XI decreto correttivo al D.Lgs. n. 118/2011). Santarcangelo di Romagna: Maggioli S.p.A.

Caporossi Paola (2019)

W le regioni? Radiografia comparata della loro efficienza, trasparenza e integrità per cittadini, imprese e amministrazioni. Rapporto annuale sul Rating Pubblico delle Pubbliche Amministrazioni. Rubbettino Editore.

Corte dei conti – Sezioni riunite per la Regione Trentino-Alto Adige (2020)

Relazione sul rendiconto della Provincia Autonoma di Bolzano per l'esercizio finanziario 2019. Udienza del 25 giugno 2020. Decisione n. 4/2020/PARI.

Mussari Riccardo (2017)

Economia delle Amministrazioni Pubbliche. Seconda Edizione. Milano: McGraw-Hill Education (Italy), S.r.l.

OpenBDAP (2019)

Enti territoriali: cosa sono e come funzionano gli avanzi spendibili, 29 maggio 2019

IRE | Istituto di
ricerca economica

IRE – Istituto di ricerca economica

I-39100 Bolzano

Via Alto Adige 60

T +39 0471 945 708

www.ire.bz.it

ire@camcom.bz.it



