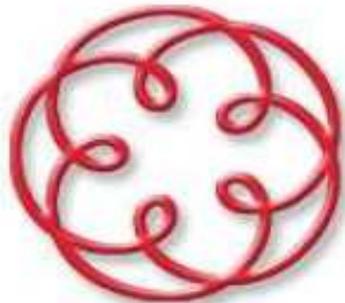


**PERCORSO DI FORMAZIONE PER I REVISORI DEGLI  
ENTI LOCALI**

**L'ORDINAMENTO  
FINANZIARIO E  
CONTABILE NEGLI ENTI  
LOCALI**

**1**



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PERUGIA**

*Dott . Leonardo Falchetti*

# Ordinamento contabile e autonomia finanziaria

## Principali norme di riferimento

- ❑ Costituzione art. 119 (modificato da L. Cost. n. 3/2001)
- ❑ **D.Lgs. 77/1995 (confluito nel TUEL):**
  - ❑ Nuova articolazione bilancio previsione
  - ❑ Introduzione PEG
  - ❑ Introduzione controllo di gestione
- ❑ **TUEL 267/2000: «Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali»** Parte Seconda (artt. 149 – 242): Ordinamento finanziario e contabile;
- ❑ **D.Lgs. 170/2006:** Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione bilanci pubblici
- ❑ **L. 5 maggio 2009 n.42:** delega al Governo in materia federalismo fiscale, in attuazione art.119 Costituzione.
- ❑ **L. 196/2009; Riforma contabilità dello Stato**
- ❑ **D.Lgs. n. 118/2011; armonizzazione sistemi principi contabili**
- ❑ **[...]**

# ORDINAMENTO FINANZIARIO E CONTABILE

## PRINCIPI GENERALI

Ai comuni **la legge riconosce**, nell'ambito della finanza pubblica, **autonomia finanziaria** fondata su **CERTEZZA (?!)** di risorse proprie e trasferite.

La legge assicura, altresì, agli enti locali **potestà impositiva autonoma** nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente.

A tal fine i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, **salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi**, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

### **La finanza dei comuni è costituita da:**

- a) imposte proprie;
- b) addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali;
- c) tasse e diritti per servizi pubblici;
- d) trasferimenti erariali;
- e) trasferimenti regionali;
- f) altre entrate proprie, anche di natura patrimoniale;
- g) risorse per investimenti;
- h) altre entrate.

L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di cui al **TESTO UNICO ENTI LOCALI - D.LGS. 267/2000.**

L'ordinamento stabilisce per gli enti locali i **principi** in materia di **programmazione, gestione e rendicontazione**, nonché i principi relativi alle attività di **investimento, al servizio di tesoreria, ai compiti ed alle attribuzioni dell'organo di revisione economico-finanziaria** e, per gli enti cui sia applicabile, alla disciplina del risanamento finanziario.

# PRINCIPI IN MATERIA DI CONTABILITA'

Gli enti locali deliberano entro il 31 dicembre il bilancio di previsione per l'anno successivo, osservando i principi di unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, **pareggio finanziario** e pubblicità. **Il termine può essere differito con decreto del Ministro dell'interno [...].**

**OGGI: 31 MARZO 2015**



I risultati di gestione sono rilevati **anche** mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio.

**Il rendiconto è deliberato dall'organo consiliare entro il 30 aprile dell'anno successivo.**

# Regolamento di contabilità

Con il regolamento di contabilità ciascun ente locale applica i principi contabili stabiliti dal T.U.E.L., ferme restando le disposizioni previste dall'ordinamento per assicurare l'unitarietà ed uniformità del sistema finanziario e contabile.

I regolamenti di contabilità sono approvati nel rispetto delle norme della parte seconda del T.U.E.L., da considerarsi come principi generali con valore di limite inderogabile, con eccezione di alcuni articoli che non si applicano qualora il regolamento di contabilità dell'ente rechi una differente disciplina (citati nell'articolo 152 del T.U.E.L.).

**ACQUISIZIONE DA PARTE DEL REVISORE  
ENTRANTE**

# Servizio economico-finanziario

Con il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi sono disciplinati l'organizzazione del servizio finanziario, secondo le dimensioni demografiche e l'importanza economico-finanziaria dell'ente.

Al servizio è affidato il coordinamento e la gestione dell'attività finanziaria.

**IL RESPONSABILE DEL SERVIZIO FINANZIARIO è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio annuale o pluriennale ed alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese e più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica.**

Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali vengono resi i **pareri di regolarità contabile** sulle proposte di deliberazione ed apposto il visto di regolarità contabile sulle determinazioni dei soggetti abilitati.

Il responsabile del servizio finanziario effettua le **attestazioni di copertura della spesa** in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di spesa e, quando occorre, in relazione allo stato di realizzazione degli accertamenti di entrata vincolata secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità.

**IL REGOLAMENTO DI CONTABILITÀ** disciplina le **segnalazioni obbligatorie** dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario al legale rappresentante dell'ente, al consiglio dell'ente nella persona del suo presidente, al segretario ed **all'organo di revisione**, nonché alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti ove si rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni - non compensabili da maggiori entrate o minori spese - tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio. In ogni caso la segnalazione è effettuata entro sette giorni dalla conoscenza dei fatti. **Il consiglio provvede al riequilibrio a norma dell'articolo 193, entro trenta giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della giunta.** (questa ultima previsione aggiunta *dall'art. 3, comma 1, lettera f), legge n. 213 del 2012*)

**Lo stesso regolamento prevede l'istituzione di un servizio di economato, cui viene preposto un responsabile, per la gestione di cassa delle spese di ufficio di non rilevante ammontare.**

# LA CONTABILITÀ FINANZIARIA

Testuale da introduzione libro sul revisore ente locale (diffuso su scala nazionale):

*[...] per chi si avvicina, con formazione privatistica, ad un ente locale la prima sensazione è sconvolgente. Il sistema contabile sembra assurdo ed il bilancio illeggibile. Il bilancio di Fiat e Telecom risultano più semplici e trasparenti di quelli di un paesello che gestisce poco più di un milione di euro.*



## **CENNO:**

**Il D.Lgs. N. 118/2011 NON prevede un sistema contabile unico:**

- *le amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria affiancano, a fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali;*
- *le amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica riclassificano i propri dati contabili secondo regole uniformi a quelle degli enti che adottano la contabilità finanziaria.*

# LA CONTABILITÀ FINANZIARIA

La funzione tipica della contabilità finanziaria è quella di rilevare e consentire il controllo degli equilibri fra le **entrate** e le **spese**

## **A) I principi che regolano la contabilità finanziaria:**

- 1) una previsione annuale e pluriennale **autorizzatoria in pareggio**;
- 2) una gestione che vigila sul mantenimento del pareggio;
- 3) un risultato finale che dimostri lo scostamento dell'equilibrio.

## **B) Vi sono regole di contabilizzazione volte a garantire i VARI equilibri all'interno dell'equilibrio generale.**

# IL SISTEMA DELLA CONTABILITA' FINANZIARIA

**Programmazione finanziaria:** Si decidono programmi e indirizzi **sia della gestione corrente che di medio termine** e si approvano i documenti previsti dalla legislazione vigente

**Gestione del bilancio:** Si rilevano i fatti della gestione dal punto di vista finanziario, che interessano:

- ✓ Entrate previste
- ✓ Spese programmate
- ✓ Equilibri di bilancio

**Risultati di gestione:** si dimostrano i risultati finanziari e di amministrazione e si redige il prospetto di conciliazione.

# IL BILANCIO DI PREVISIONE

E' redatto in termini di **competenza finanziaria**

(Importi che si prevede di accertare ed impegnare in ciascun anno)

**CARATTERE AUTORIZZATORIO:**

**importo indicato costituisce limite agli impegni**

Termine deliberazione ?

# La riforma contabile per gli enti locali

Con l'approvazione del D.Lgs. n. 126/2014 avente ad oggetto "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42" può considerarsi concluso quel lungo periodo di sperimentazione che ha investito un numero cospicuo (circa 400), ma comunque minoritario di enti locali, nella cosiddetta "sperimentazione" prevista dall'art. 36 del D.Lgs. n. 118/2011.

Nello scenario complessivo rappresentato si inserisce, dunque, la riforma contabile degli enti locali.

La legge n. 42/2009, così come modificata, trova concreta attuazione con il D.Lgs. n. 118 del 23 giugno 2011.

Il suddetto decreto legislativo, approvato nel rispetto di una procedura alquanto complessa, sancisce, di fatto, l'avvio di una fase di sperimentazione (iniziata nel gennaio 2012) che si è conclusa il 31 dicembre 2014.

**Dal 1° gennaio 2015, conclusa la fase di sperimentazione, la riforma investe tutti gli enti locali.**

# I tempi di attuazione della riforma

La riforma scatterà in modo progressivo ed entrerà a pieno regime gradualmente. In questo periodo, che si potrebbe definire di “implementazione graduale”, **gli enti che non hanno partecipato al precedente periodo di sperimentazione dovranno affrontare un percorso del tutto analogo a quello posto in essere dagli enti sperimentatori.**

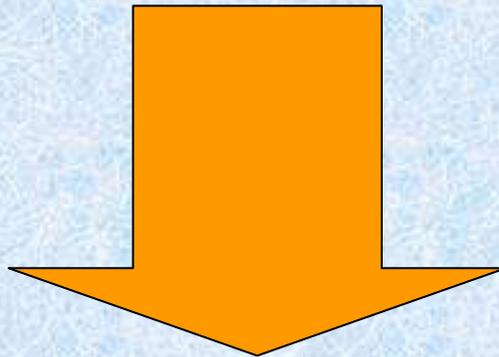
Con riferimento alla gestione occorre segnalare che in attuazione del comma 12 dell’art. 11 del D.Lgs. n. 126/2014, **nel 2015 gli enti locali dovranno adottare il principio di competenza finanziaria “potenziata”, mentre per gli schemi di bilancio e di rendiconto quelli vigenti nel 2014 che conserveranno valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, ma saranno AFFIANCATI da quelli previsti in dal D.Lgs. n. 118/2011, A CUI È’ ATTRIBUITA Funzione Conoscitiva.**

Il percorso di implementazione del nuovo sistema contabile si completerà negli anni successivi.

**In particolare nel 2016 gli enti locali dovranno procedere alla redazione dei nuovi schemi di bilancio armonizzato a fini autorizzatori, adottare il nuovo regime per le variazioni di bilancio, predisporre il documento unico di programmazione (Dup), adottare il piano dei conti integrato e la codifica della transazione elementare, dare applicazione al principio di contabilità economico-patrimoniale, predisporre il bilancio consolidato.**

# I CONTENUTI DELLA RIFORMA

I principi contabili generali: si tratta di postulati di base che individuano le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio.



- **l'annualità**
- **l'unità;**
- **l'universalità;**
- **l'integrità;**
- **la veridicità e attendibilità;**
- **la significatività e rilevanza;**
- **la flessibilità;**
- **la congruità;**
- **la prudenza;**
- **la coerenza interna;**
- ETC.....

# **Il principio contabile della competenza finanziaria potenziata**

In attuazione di quanto contenuto nei principi generali, il legislatore ha dedicato un apposito principio contabile applicato alla competenza finanziaria analizzando con puntualità nei vari casi relativi all'entrata e alla spesa le modalità di applicazione.

Se si confronta **L'ATTUALE PRINCIPIO (VIGENTE PER L'ESERCIZIO 2014) CON QUELLO CHE ENTRERÀ IN VIGORE DAL 2015** ci si rende immediatamente conto della novità intervenuta.

Il principio della competenza finanziaria **attualmente** applicato (esercizio 2014) è quello per cui le entrate e le spese sono imputate all'esercizio finanziario in cui vi è il riconoscimento del sottostante titolo giuridico in senso programmatico, cioè all'esercizio in cui vi è l'accertamento di entrata e l'autorizzazione di spesa (accertamenti e impegni). **In altri termini è sufficiente che nasca un'obbligazione giuridicamente perfezionata perché il responsabile dei servizi finanziari abbia l'obbligo di procedere all'iscrizione in detto bilancio dell'impegno di spesa.**

**Secondo il nuovo principio di competenza finanziaria (esercizio 2015), le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento, sono registrate nelle scritture contabili con IMPUTAZIONE all'esercizio in cui esse vengono a scadenza.**

Soffermandoci su quest'ultimo principio e sulla novità introdotta, si evince che il principio della competenza finanziaria, definita "potenziata", **distingue**:

- a) **la registrazione** delle operazioni di accertamento e di impegno che avviene nell'esercizio in cui l'obbligazione sorge;
- b) **l'imputazione** dell'impegno all'esercizio in cui l'obbligazione si presume andrà a scadenza.

In altri termini le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell'obbligazione, imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza.

La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile.

Volendo comprendere il significato della modifica intervenuta si potrà notare come la riforma di tale principio è sostanzialmente finalizzata a un avvicinare la contabilità finanziaria tra competenza e cassa (cioè tra momento dell'impegno e momento del pagamento) oltre che a verificare i residui passivi e attivi che potranno essere mantenuti nelle scritture contabili solo se rappresenteranno, rispettivamente, debiti e crediti **effettivi**.

# Il fondo pluriennale vincolato

Direttamente correlato al principio della competenza finanziaria potenziata è l'introduzione di un nuovo strumento contabile da iscrivere, con modalità differenti, sia nella parte entrata che nella parte spesa del bilancio: **“Il fondo pluriennale vincolato” (FPV)**

Per chiarirne il il significato, può essere utile considerare l'esempio che segue.

Si ipotizzi una **spesa finanziata per pari importo da un'entrata vincolata** (ad esempio un'opera pubblica).

L'entrata viene accertata e riscossa nell'esercizio in corso (N).

La spesa, invece deve essere imputata al prossimo esercizio (N+1) perché solo allora l'obbligazione sarà esigibile.

Nel precedente ordinamento contabile l'entrata e la spesa sarebbero state imputate entrambe per competenza all'esercizio N.

Nell'anno N+1, invece, la gestione sarebbe avvenuta in conto residui.

## *“fino a ieri”*

	Esercizio N	Esercizio N+1
Accertamento	100	-
Impegno	100	-
Saldo capitoli vincolati	0	-
Le registrazione nel precedente ordinamento contabile		

## “oggi”:

L'applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata ai due esercizi (N e N+1) determina nel primo esercizio un saldo positivo determinato dall'accertamento, mentre nell'anno successivo un saldo negativo di pari importo (-100) a causa della diversa imputazione della spesa rispetto all'entrata.

	Esercizio N	Esercizio N+1
Accertamento	100	-
Impegno		100
Saldo capitoli vincolati	+100	-100
Le registrazione nell'ordinamento contabile modificato dal D. Lgs. 118/2011		

In altre parole si determinerebbe **un avanzo d'amministrazione nel primo esercizio che dovrebbe essere riapplicato a quello successivo per far fronte al disavanzo.**

**Proprio per correlare le entrate vincolate di competenza imputate a un esercizio con le relative spese impegnate nello stesso esercizio, ma imputate a un esercizio successivo, è stato introdotto il FONDO PLURIENNALE VINCOLATO.**

**Esso è, dunque, un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata, e nasce dall'esigenza di rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.**

Il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa.

L'esempio sopra riportato troverebbe una sua contabilizzazione come riportato nel seguente prospetto:

	Esercizio N	Esercizio N+1
a) Fondo pluriennale vincolato (entrata)	0	100
b) Accertamento	100	-
c) Impegno		100
d) Fondo pluriennale vincolato (spesa)	100	
Saldo capitoli vincolati a+b-c-d	0	0

Le registrazioni nell'ordinamento contabile modificato dal D.Lgs. n. 118/2011 con il FPV

**RIACCERTAMENTO  
STRAORDINARIO  
DEI RESIDUI DA  
EFFETTUARE NEL  
2015**

***cenni***

***Il riaccertamento straordinario dei residui è probabilmente una delle attività più impegnative previste dalla riforma contabile degli enti territoriali.***

***E' finalizzata ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi formatisi prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria.***

Per “riaccertamento straordinario dei residui  
“si intende il processo di **verifica,  
cancellazione e reimputazione dei  
crediti e debiti ereditati dagli esercizi  
precedenti all’adozione del nuovo  
principio della competenza potenziata.**

Con l'approvazione dei rendiconti 2014, le amministrazioni dovranno procedere al riaccertamento straordinario dei residui, uno dei principali adempimenti in vista della introduzione a tappe a partire dal 2015, della armonizzazione dei bilanci.

Chi non lo farà andrà incontro allo scioglimento del consiglio.

L'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui **e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità** (*vedi successivo*), potrà comunque essere ripianato in **TRENTA** anni.

Gli enti, dunque, **con delibera di Giunta, PREVIO PARERE DELL'ORGANO DI REVISIONE**, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al **riaccertamento straordinario dei residui**, cancellando i propri residui attivi e passivi (crediti incagliati, debiti non pagati etc etc), cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015.

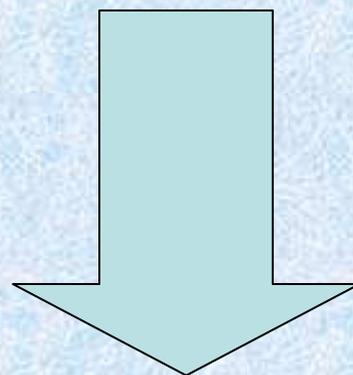
Conseguentemente, gli enti determineranno il **fondo pluriennale vincolato** da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati, **se positiva**, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui.

***Il legislatore prevede che il processo di adeguamento dei residui sia deliberato nella stessa giornata in cui è approvato il rendiconto, immediatamente dopo la delibera del Consiglio.***

***E' infatti evidente la necessità, prima di adeguare i residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti al nuovo principio, di determinarne l'importo in via definitiva secondo il previgente ordinamento contabile, approvando il rendiconto della gestione dell'esercizio precedente.***

BILANCIO PREVISIONE 31/03/2015  
RENDICONTO 30/04/2015

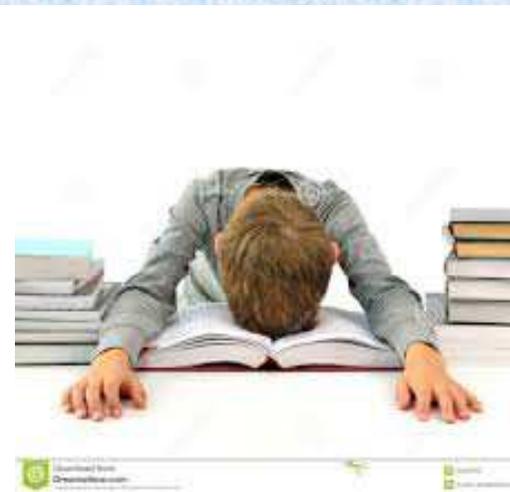
PROBLEMI DI COORDINAMENTO?



**si veda in merito (*consigli di lettura!!*):**



**CORTE DEI CONTI  
SEZIONE DELLE AUTONOMIE**



**AUDIZIONE**

**“ARMONIZZAZIONE DEI BILANCI DEGLI ENTI TERRITORIALI  
E SISTEMA CONTABILE DELLE REGIONI”**

*(COMMISSIONE PARLAMENTARE PER L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE)*

27 Novembre 2014

La peculiarità della fase di avvio della riforma consiste nel fatto che, **mentre si procede al tradizionale riaccertamento dei residui necessario alla predisposizione del rendiconto 2014 (ricognizione da effettuare sulla base dell'ordinamento contabile vigente nel 2014), OCCORRE PARALLELAMEN-**  
**TAMENTE** individuare, per i residui passivi, quale di essi non sia sorretto da una obbligazione giuridica perfezionata e, per i rimanenti (residui attivi e passivi), quale sia l'esercizio di scadenza della relativa obbligazione e il grado di esigibilità (ricognizione da effettuare, evidentemente, sulla base dei principi introdotti dalla riforma).

**All'esito di tale procedura congiunta, l'ammontare dei residui finali al 31 dicembre 2014 risultante dal riaccertamento ordinario dei residui dovrà corrispondere, necessariamente, all'importo dei residui iniziali dell'esercizio 2015, salva la necessità di procedere, con effetto alla data del 1° gennaio 2015, alle variazioni di bilancio conseguenti alla cancellazione dei residui individuati a seguito del riaccertamento straordinario condotto secondo i principi della competenza finanziaria "potenziata".**

*La sequenza procedimentale sopraccennata collega in modo indissolubile il riaccertamento ordinari dei residui (**vecchio ordinamento**) alla corretta impostazione del bilancio di previsione pluriennale 2015-2017 (**nuovo ordinamento**) ed esclude che le due operazioni possano essere condotte in tempi diversi.*

***Un eventuale ritardo nel riaccertamento dei residui comprometterebbe sia l'approvazione tempestiva del rendiconto 2014, con conseguente impossibilità di applicare al bilancio di previsione 2015 l'eventuale avanzo di amministrazione, sia il regolare avvio della riforma,.***

*L'attività di riaccertamento straordinario trova il suo punto di concretezza in operazioni che potrebbe verificare un peggioramento del risultato di amministrazione.*

***La normativa comunque prevede modalità di ripiano dei disavanzi nell'arco di dieci anni (OGGI TRENTA).***

*L'accertamento dei crediti di dubbia e difficile esazione dipende, quindi, da una verifica analitica degli elementi contabili ed extracontabili su cui fondare un ragionevole affidamento circa l'esistenza di un significativo grado di probabilità di riscossione.*

*Su questi aspetti le Sezioni regionali di controllo della Corte effettueranno le necessarie e puntuali verifiche.*

# Il fondo crediti di dubbia esigibilità

Altrettanto innovativo per il conseguimento degli obiettivi che l'armonizzazione si propone è l'introduzione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE).

In particolare detto fondo da iscriverne nella parte spesa del bilancio, nell'intenzione del legislatore, **dovrebbe scongiurare** l'accertamento di entrate future attraverso la costituzione di un vero e proprio fondo rischi diretto a evitare l'utilizzo di entrate di dubbia e/o difficile esazione.

***Il nuovo principio contabile da applicare prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione sono accertate per l'intero importo del credito, anche se non è certa la loro riscossione integrale, (ad es. le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, ecc.).***

***Per le entrate di dubbia e difficile esazione è VIETATO il cd. accertamento per cassa.***

***Per tali crediti è obbligatorio effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione e vincolare una quota del risultato di amministrazione in sede di rendiconto.***

Anziché procedere a un accertamento per cassa, si dovrà dunque prevedere l'intera somma in entrata ma, contestualmente, vincolare una quota pari, nel caso in esame, a 40 nella parte spese.

L'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

	Esercizio N
b) Entrata	100
c) Fcde spesa	40
Saldo	60

Spetta ai singoli uffici individuare le entrate che presentano le caratteristiche di dubbia e difficile esazione.

Il grado di esigibilità, **a regime**, è costituito dal rapporto fra la media degli incassi in c/competenza e quella degli accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

Per le entrate che in precedenza erano state accertate per cassa è necessario effettuare il calcolo su dati extracontabili.

*Al fine di dare dimostrazione della corretta determinazione dell'accantonamento, al fondo crediti di dubbia esigibilità, è **richiesta la compilazione di un allegato, sia al bilancio di previsione sia al rendiconto, per ogni esercizio compreso nel bilancio.***

***Al fine di consentire un avvio graduale dell'accantonamento al FCDE, è possibile stanziare nel bilancio di previsione:***

- ***Nel primo esercizio (2015) una quota almeno pari al 36% (per GLI ENTI NON SPERIMENTATORI) e del 55% per GLI ENTI SPERIMENTATORI ) dell'importo dell'accantonamento correttamente quantificato e rappresentato nel prospetto relativo al FCDE allegato al bilancio di previsione.***
- ***Nel secondo esercizio (2016) 55% per tutti , 70% nel 2017, 85% nel 2018 e 100% solo nel 2019.***

***L'accantonamento al FCDE è effettuato però per l'intero importo nel rendiconto a decorrere dal primo esercizio (2015).***

***Ciò significa che, pur potendo stanziare in bilancio di previsione cifre minori, con il consuntivo dovranno essere reperite le risorse per mettere in sicurezza l'intero ammontare dei propri crediti.***

L'implementazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata (e accantonamento **fondo crediti di dubbia esigibilità**), con la costituzione e iscrizione del fondo pluriennale vincolato ha determinato, insieme con l'esigenza da tempo e da più parti avvertita, **una revisione dei modelli e degli schemi di bilancio.**

**Con riferimento al NUOVO bilancio di previsione, che si ricorda gli enti non sperimentatori dovranno comunque compilare (anche se solo a fini conoscitivi) già dal 2015, si presenta una struttura del tutto differente da quello precedente.**

## Tra gli aspetti da sottolineare vi è:

- la natura triennale del documento. Con il D.Lgs. n. 126/2014, infatti, il legislatore mette fine alla duplice rappresentazione dei fatti aziendali futuri contenuti nel bilancio annuale e in quello pluriennale, **proponendo un unico documento triennale.**

- il ritorno alle previsioni di cassa **con riferimento alla prima annualità**

Riprendendo un'impostazione già presente nei vecchi modelli del D.P.R. n. 421/1979, ciascuna unità elementare di entrata e di spesa viene ad essere oggetto di previsione di competenza e di cassa.

**Inoltre questa ultima (previsione di cassa) ha carattere autorizzatorio;**

- la previsione di uno stanziamento quale fondo di riserva di cassa;
- **la riproposizione della colonna dei residui**, necessaria in presenza di una previsione di cassa, che misura l'entità dei crediti e debiti dell'ente, in linea con il nuovo principio di competenza finanziaria "potenziata";
- la riclassificazione della spesa per missioni e programmi;
- l'introduzione delle nuove voci previste dal legislatore quali quelle del fondo pluriennale vincolato in entrata e in spesa, del fondo crediti di dubbia esigibilità, dell'avanzo presunto applicato.

# Gli altri strumenti di programmazione: il Dup

Cambiano anche gli strumenti di programmazione.

Il piano generale di sviluppo, la relazione previsionale e programmatica e tutti i documenti di programmazione settoriale (ci si riferisce al programma triennale dei lavori pubblici, al programma per la valorizzazione del patrimonio ecc.) **troveranno** una loro collocazione all'interno di un nuovo documento detto DUP (Documento Unico di Programmazione).

Il DUP costituisce il presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione.

A tal fine esso viene presentato dalla Giunta al Consiglio entro il 31 luglio, con largo anticipo rispetto agli altri documenti, ed è soggetto a nota di aggiornamento entro il 15 novembre.

## IL BILANCIO ANNUALE DI PREVISIONE ENTRATE – SCHEMA 2014 E 2015

La Parte delle entrate è divisa in:

**Titoli:** natura e le fonte di provenienza dell'entrate

**Categorie:** tipologia dell'entrata (es. imposte, tasse, etc.)

**Risorse:** quantificano i singoli mezzi finanziari - unità elementari delle entrate (es. IMU, TARI, TASI, FITTI ATTIVI etc.)

**Titolo I - entrate tributarie**

**Titolo II - entrate da trasferimenti**

**Titolo III - entrate extra-tributarie**

**Titolo IV - entrate c/capitale**

**Titolo V - entrate accensione prestiti**

**Titolo VI - servizi c/terzi**

# STRUTTURA “ATTUALE” 2014 E 2015: ENTRATE

## Titoli:

I° – entrate tributarie

II° – entrate derivanti da contributi e trasferimenti

III° – entrate extratributarie

**$I^{\circ} + II^{\circ} + III^{\circ} = \text{entrate correnti}$**

IV° entrate derivanti da alienazioni, trasferimenti di capitali  
e da riscossione crediti

V° entrate per accensione di prestiti

**$IV^{\circ} + V^{\circ} = \text{entrate in c/capitale}$**

VI° entrate da servizi per conto terzi ( **PARTITE DI GIRO** )

Nel bilancio di previsione per ogni risorsa (**righe**) sono indicati (**colonne**):

- accertamenti risultanti dal rendiconto del penultimo anno precedente all'esercizio di riferimento;
- la previsione **aggiornata** relativa all'esercizio in corso;
- l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

# IL BILANCIO ANNUALE DI PREVISIONE SPESE – SCHEMA 2014 E 2015

La parte della spesa è divisa in:

**Titoli** indicano la destinazione delle spese

**Funzioni** individuano le tipologie di attività espletate dall'ente locale

**Servizi** semplici o complessi, sono reparti organizzativi

**Interventi** unità elementare di spesa

# **STRUTTURA “ATTUALE” 2014 e 2015: SPESE**

**Titolo I - spese correnti** (gestione ordinaria dell'ente)

**Titolo II - spese capitale** (investimenti, partecipazioni azionarie, conferimenti e concessioni di crediti)

**Titolo III - spese rimborso prestiti** (quote capitale mutui e somme dovute per prestiti)

**Titolo IV - servizi conto terzi**

# BILANCIO ANNUALE DI PREVISIONE

## **Art. 165** STRUTTURA DEL BILANCIO

il bilancio annuale degli Enti Locali è un bilancio di:

### **PREVISIONE**

- È autorizzativo
- È il limite agli impegni di spesa

### **FINANZIARIO**

Si divide in due parti: **ENTRATE** e **SPESE**

**SOLA COMPETENZA** (accertamenti ed **impegni**)

**LO SCHEMA**  
**GRAFICO DEL**  
**BILANCIO DI**  
**PREVISIONE**

<b>PARTE ENTRATA</b>	<b>PARTE SPESA</b>
<p><b>Entrate Correnti</b> <i>Dirette al finanziamento di spese correnti</i></p> <p>TITOLO I Entrate tributarie</p> <p>TITOLO II Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione o altri enti pubblici</p> <p>TITOLO III Entrate extratributarie</p>	<p><b>Spese Correnti</b> <i>Relative alla gestione ordinaria dell'ente</i></p> <p>TITOLO I Spese correnti</p>
<p><b>Entrate in conto capitale</b> <i>Destinate al finanziamento di spese di investimento</i></p> <p>TITOLO IV Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti</p> <p>TITOLO V Entrate derivanti da accensione di prestiti</p>	<p><b>Spese in conto capitale</b> <i>Comprendono gli investimenti, le partecipazioni, i conferimenti e le concessioni di crediti</i></p> <p>TITOLO II Spese in conto capitale</p> <p><b>Spese per rimborso prestiti</b> <i>Comprendono le quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e di ogni altra operazione di prestito.</i></p> <p>TITOLO III Spese per rimborso prestiti</p>
<p><b>Entrate da servizi per conto di terzi</b> <i>Relative a servizi effettuati per conto di terzi</i></p> <p>TITOLO VI Entrate da servizi per conto terzi</p>	<p><b>Spese per servizi per conto di terzi</b> <i>Relative a servizi effettuati per conto di terzi</i></p> <p>TITOLO IV Spese per servizi per conto di terzi</p>

**Esempio grafico di**  
**rappresentazione**  
**delle previsioni di**  
**entrata nel bilancio di**  
**previsione**

Codice e Numero	RISORSA	Accertamenti ultimo esercizio chiuso	Previsioni definitive esercizio in corso	PREVISIONI DI COMPETENZA per l'esercizio al quale si riferisce il presente bilancio			N O T E
	Denominazione			VARIAZIONI		SOMME RISULTANTI	
				in aumento	in diminuzione		
3	T I T O L O   I I I =====						
	ENTRATE EXTRATRIBUTARIE						
3 1	CATEGORIA 1^ -----						
	PROVENTI DEI SERVIZI PUBBLICI						
	RISORSA   162 +++++						
	PROVENTI CONTRAVV MATERIA CIR=						
	COLAZIONE						
	_____ CAPITOLO   344 _____						
3010162	PROVENTI CONTRAVVENZIONI VIO=						
	LAZIONI CODICE STRADA.....	35.000,00	50.000,00			50.000,00	
	TOTALE RISORSA 162	35.000,00	50.000,00			50.000,00	

**Esempio grafico di**  
**rappresentazione**  
**delle previsioni di**  
**spesa nel bilancio di**  
**previsione**

Codice e Numero	INTERVENTO	Impegni ultimo esercizio chiuso	Previsioni definitive esercizio in corso	PREVISIONI DI COMPETENZA per l'esercizio al quale si riferisce il presente bilancio			Pag.  N O T E
	Denominazione			VARIAZIONI		SOMME RISULTANTI	
				in aumento	in diminuzione		
	INTERVENTO 3 +++++ PRESTAZIONI DI SERVIZI						
1010203	_____ CAPITOLO 59 _____ RIMBORSO SPESE DI VIAGGIO AL SEGRETARIO PER SERVIZIO SEGRE- TE RIA.....	5.424,57	3.762,63		3.762,63		
1010203	_____ CAPITOLO 82- 1 _____ UFFICI COMUNALI: SPESE PER PRESTAZIONI DI SERVIZI.....	12.989,76	13.000,00		3.000,00	10.000,00	
1010203	_____ CAPITOLO 82- 2 _____ UFFICI COMUNALI: SPESE POSTALI E TELEFONICHE.....	57.000,00	52.000,00		2.000,00	50.000,00	
1010203	_____ CAPITOLO 83 _____ UFFICI COMUNALI: SPESE PER PU- LIZIA.....	16.000,00	21.000,00			21.000,00	

# Esempio grafico di un bilancio di previsione

## Quadro generale riassuntivo

<b>Entrate</b>		<b>Spese</b>	
<i>Titolo I:</i> Entrate tributarie	368.772,96	<i>Titolo I:</i> Spese correnti	1.350.601,26
<i>Titolo II:</i> Entrate da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici	773.611,38	<i>Titolo II:</i> Spese in conto capitale	8.021.807,41
<i>Titolo III</i> Entrate extratributarie	277.034,85		
<i>Titolo IV</i> Entrate da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti	7.871.807,41		
<i>Titolo V:</i> Entrate derivanti da accensioni di prestiti	150.000,00	<i>Titolo III</i> Spese per rimborso di prestiti	68.817,93
<i>Titolo VI</i> Entrate da servizi per conto di terzi	304.345,51	<i>Titolo IV</i> Spese per servizi per conto di terzi	304.345,51
<i>Totale</i>	<i>9.745.572,11</i>	<i>Totale</i>	<i>9.745.572,11</i>
<b>Avanzo di amministrazione presunto / accertato</b>		<b>Disavanzo di amministrazione presunto / accertato</b>	
<b><i>Totale complessivo entrate</i></b>	<b><i>9.745.572,11</i></b>	<b><i>Totale complessivo spese</i></b>	<b><i>9.745.572,11</i></b>

# EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE (art. 162 TUEL)

ENTRATA TITOLO I°+ TITOLO II°+ TITOLO III°

*meno*

SPESA TITOLO I°+ TITOLO III° *(senza anticipazioni cassa)*

*In caso di differenza negativa, CI POTREBBE essere applicazione dell'Avanzo di Amministrazione (presunto o accertato) o di quota parte dei permessi a costruire. Nel caso in questione non vi è nessuno dei due casi a copertura equilibrio corrente.*

*n.b. quote capitale ammortamento mutui influenzano l'equilibrio corrente (gli interessi sono iscritti al titolo I°)  influenza rilevante su generazioni future per ogni contrazione di nuovo mutuo: diminuzione capacità di spesa corrente per anni e anni.*

Tit. I - entrate tributarie	€ 368.772,96
Tit. II - entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti	€ 773.611,38
Tit. III - entrate extra-tributarie	€ 277.034,85
<b>Totale ENTRATE CORRENTI</b>	<b>€ 1.419.419,19</b>

Spese correnti	€ 1.350.601,26
Quote di capitale per ammortamento mutui passivi	€ 68.817,93
<b>Totale SPESE CORRENTI</b>	<b>€ 1.419.419,19</b>

# EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE

**ENTRATA TITOLO IV° + TITOLO V° (*senza anticipazioni  
cassa*)**

*meno*

**SPESA TITOLO II°**

*Valutare l'equilibrio verificando l'eventuale quota permessi a costruire destinata a spesa corrente e l'eventuale avanzo (**presunto o accertato**) applicato. Nel caso in questione non c'è nessuno dei due casi.*

Le spese di investimento previste per il 2010 ammontano ad € 8.021.807,41 e sono finanziate come segue, nel rispetto dei principi stabiliti dal D.Lgs n. 267/00:

con mutui	€ 150.000,00
con alienazioni di beni	€ 164.489,20
con proventi da concessioni cimiteriali	€ 25.000,00
con trasferimenti dallo Stato	€ 82.532,44
con trasferimenti dalla Regione	€ 948.285,77
con trasferimenti altri soggetti	€ 6.639.500,00
con proventi legge n.10/1977 (compresi proventi da concessioni in sanatoria)	€ 12.000,00
<b>Totale</b>	<b>€ 8.021.807,41</b>

# CONSIDERAZIONI

- **E' UN BILANCIO DI COMPETENZA PURA, NON ESSENDO STATO APPLICATO AVANZO DI AMMINISTRAZIONE.**
- **NON C'E' ALCUNA PREVISIONE DI ANTICIPAZIONI DI TESORERIA**
- **Previsione di un nuovo mutuo per € 150.000**
- **I PROVENTI PER PERMESSI A COSTRUIRE SONO STATI INTERAMENTE DESTINATI ALL'EQUILIBRIO CONTO CAPITALE (LORO NATURALE APPOSTAZIONE, ESSENDO ISCRITTI AL TITOLO IV° DELLE ENTRATE)**

# Contabilità finanziaria: Equilibri del bilancio previsione

- **PAREGGIO FINANZIARIO:**

Entrate di competenza = spese di competenza

- **EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE:**

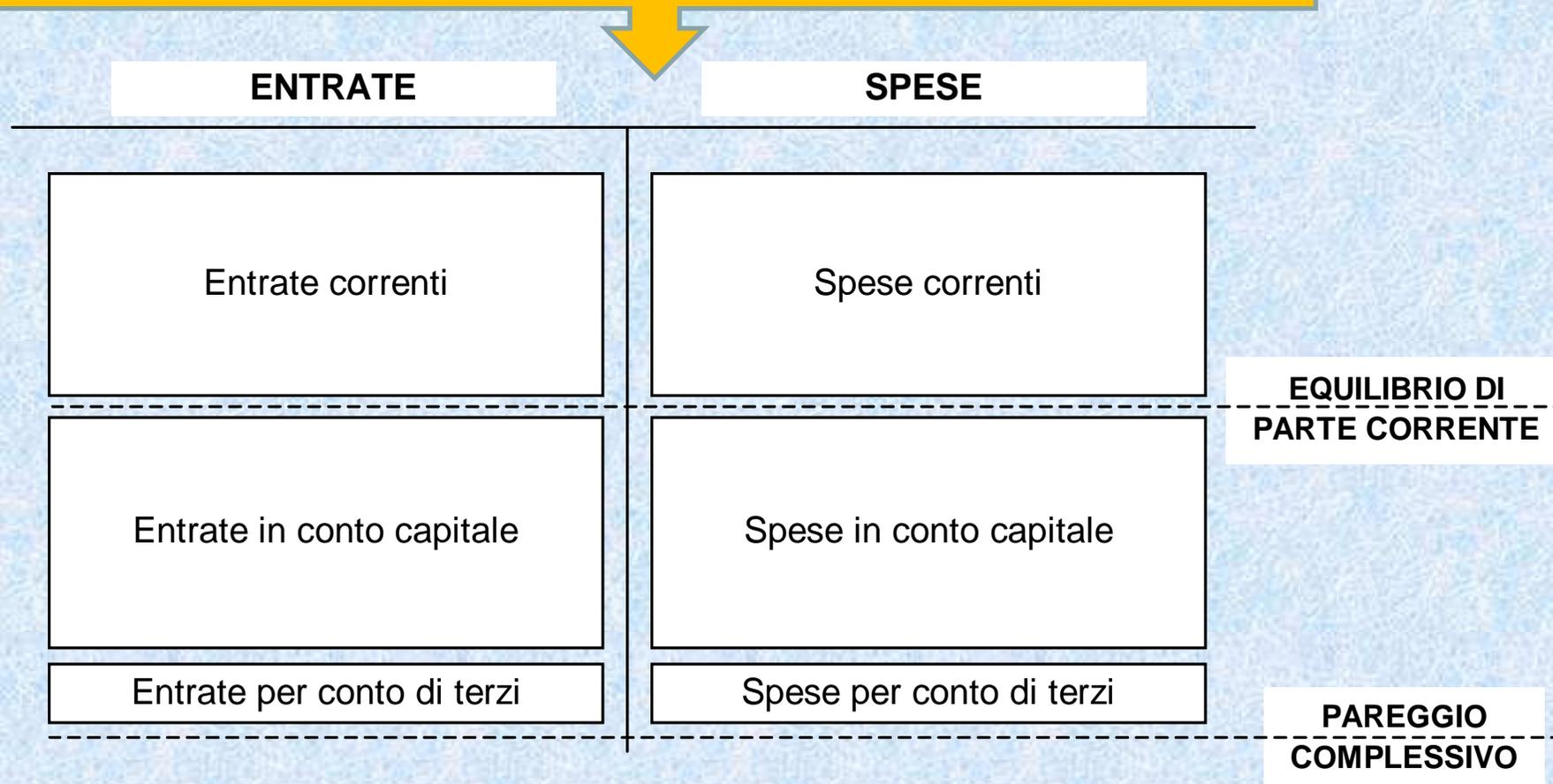
Entrate correnti (titoli I+II+III) = Spese correnti + quote capitale per ammortamento mutui

- **EQUILIBRIO FONTI/IMPIEGHI CONTO CAPITALE:**

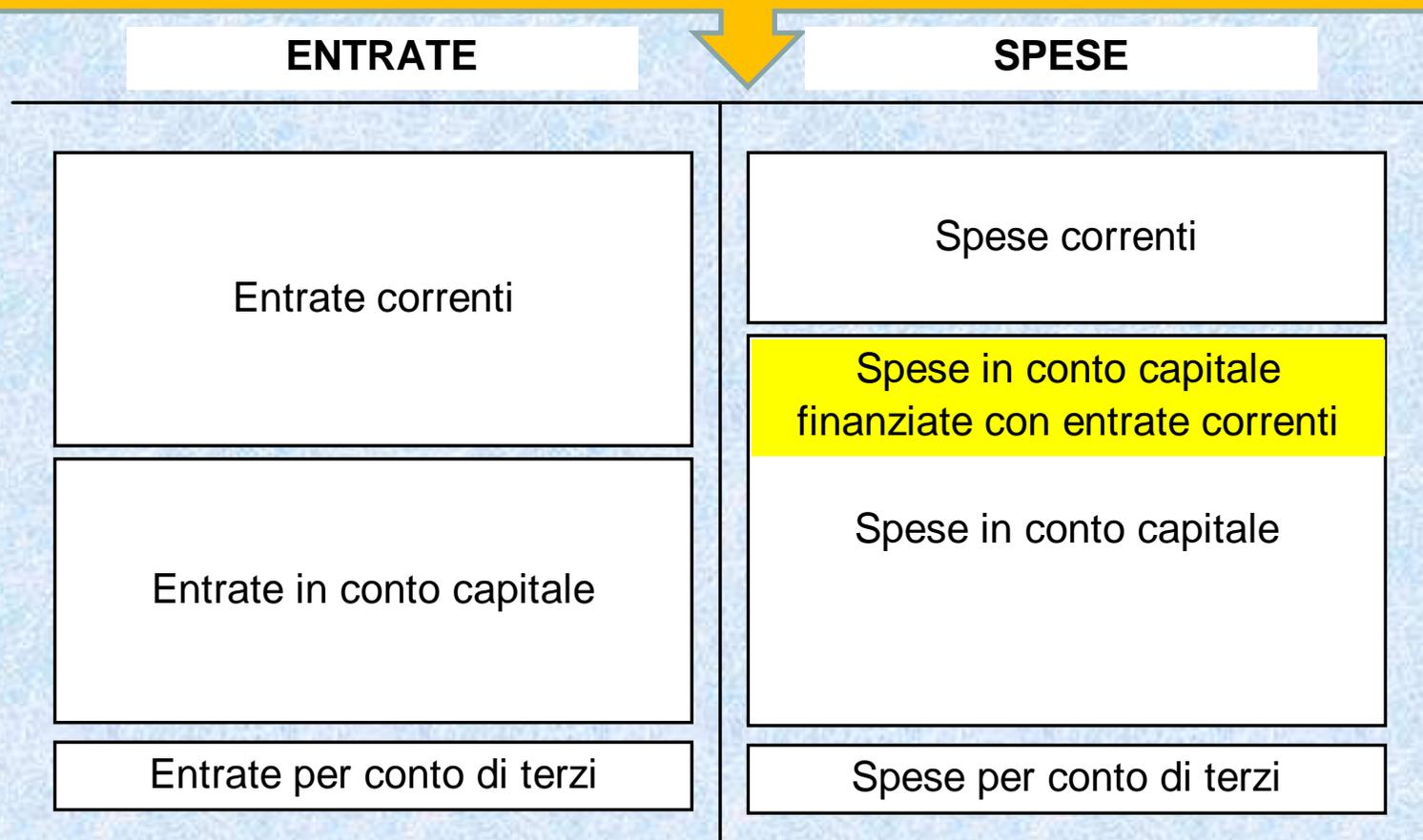
A ogni spesa in c/capitale devono corrispondere uno o più stanziamenti di entrata indicanti le relative fonti di finanziamento

- **EQUIVALENZA DEI SERVIZI PER C/TERZI**

## L'equilibrio di parte corrente e il pareggio complessivo



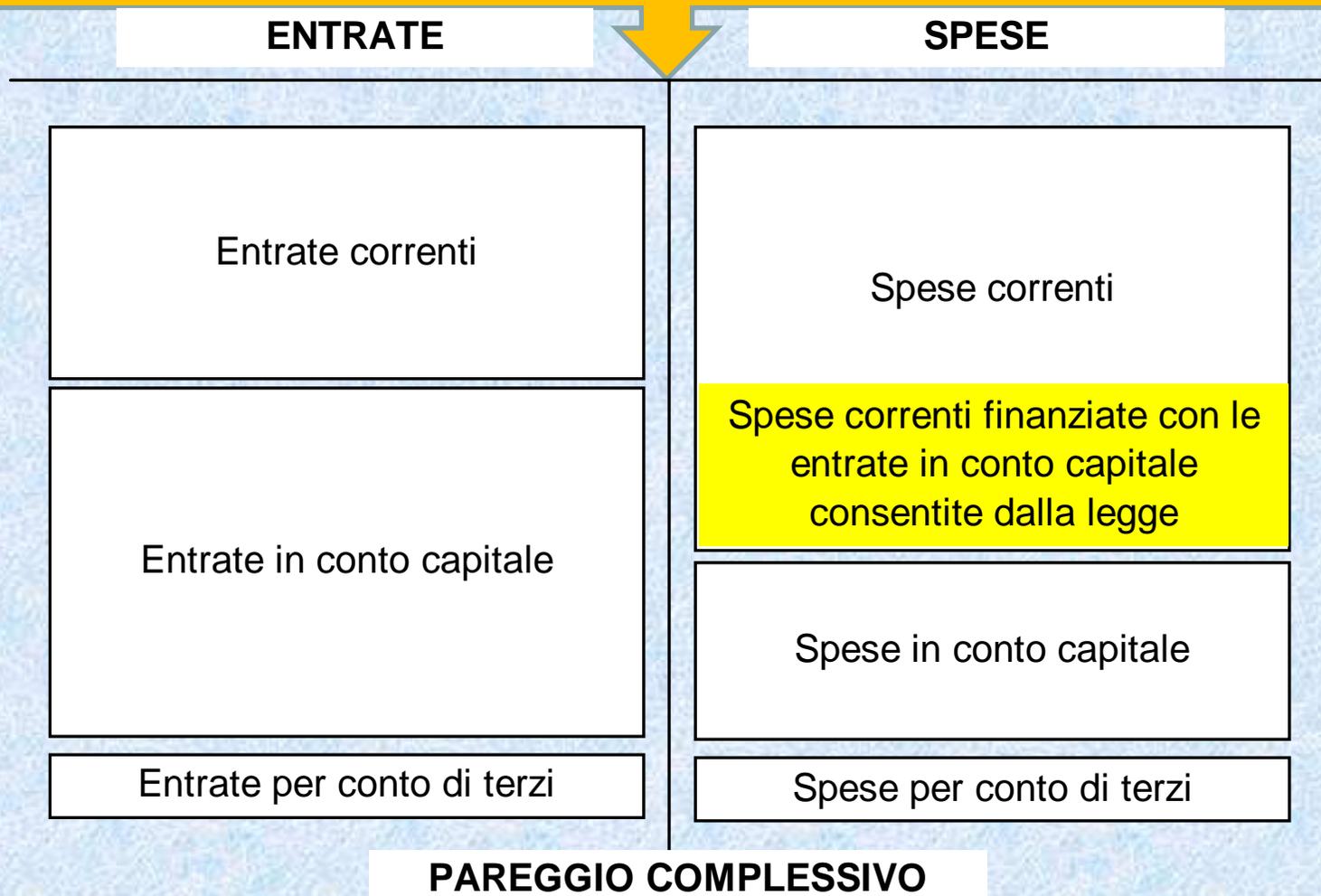
## L'eventuale avanzo di parte corrente del bilancio preventivo



**PAREGGIO COMPLESSIVO**

**Anche detto AVANZO ECONOMICO. Esempio:  
Sponsorizzazione Cucinelli/Arco Etrusco**

## Il disavanzo della parte corrente del bilancio preventivo



# IL BILANCIO PREVISIONE ENTRATE – SCHEMA 2015 CONOSCITIVO E A REGIME NEL 2016

Nel nuovo Bilancio armonizzato l'aggregazione delle ENTRATE viene effettuata in base a **Titoli, Tipologie e Categorie**:

- **Titoli**: rappresentano una macro aggregazione di natura economica anche in base alle fonti di provenienza;
- **Tipologie**: nell'ambito di ciascuna fonte, in base alla natura delle entrate;
- **Categorie**: nell'ambito di ciascuna tipologia, raggruppano le entrate in base all'oggetto.

Le “**entrate non ricorrenti**” sono appositamente contraddistinte anche per la quota di particolari proventi ritenuti non ripetitivi.

**Novità**: Nell'ambito di ciascuna CATEGORIA è data separata evidenza delle Entrate Non Ricorrenti.

# IL BILANCIO DI PREVISIONE SPESE – SCHEMA 2015 CONOSCITIVO E A REGIME NEL 2016

## IL BILANCIO ARMONIZZATO - LA STRUTTURA DELLE SPESE

Le spese sono articolate per:

- Missioni
- Programmi

o Le **Missioni** rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni

o I **Programmi** rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni.

**L'unita' di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni pubbliche è costituita dai programmi.**

La Tabelle di seguito riportate ed allegate alla presente evidenziano il confronto tra i diversi schemi di classificazione delle Entrate:

<b>D.Lgs. n. 267/2000 TITOLI</b>	<b>D.Lgs. n. 118/2011 TITOLI</b>
1. ENTRATE TRIBUTARIE	1. ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA E CONTRIBUTIVA
2. ENTRATE DA TRASFERIMENTI CORRENTI	2. TRASFERIMENTI CORRENTI
3. ENTRATE EXTRA-TRIBUTARIE	3. ENTRATE EXTRA-TRIBUTARIE
4. ENTRATE DA ALIENAZIONE E DA TRASFERIMENTI DI CAPITALE	4. ENTRATE IN CONTO CAPITALE
5. ENTRATE DA ACCENZIONE DI PRESTITI	5. ENTRATE DA RIDUZIONE DI ATTIVITA' FINANZIARIE
6. ENTRATE DA SERVIZI PER CONTO DI TERZI	6. ACCENSIONE DI PRESTITI
	7. ANTICIPAZIONE DI TESORERIA
	9. ENTRATE PER CONTO DI TERZI E PARTITE DI GIRO

D.Lgs. n. 267/2000	D.Lgs. n. 118/2011
1. SPESE CORRENTI	1. SPESE CORRENTI
2. SPESE IN C/CAPITALE	2. SPESE IN C/CAPITALE
	3. SPESE PER INCREMENTO ATTIVITA' FINANZIARIE
3. SPESE PER RIMBORSO DI PRESTITI	4. RIMBORSO DI PRESTITI
	5. CHIUSURA ANTICIPAZIONI RICEVUTE DA ISTITUTO TESORIERE
4. SPESE PER SERVIZI DA PARTE DI TERZI	7. SERVIZI C/TERZI E PARTITE DI GIRO

## **LA GESTIONE DEL BILANCIO:**

terminata la fase di programmazione inizia la gestione del bilancio; oltre alla gestione delle entrate e delle spese, sono atti fondamentali le variazioni di bilancio, i prelevamenti dal fondo di riserva, gli equilibri e l'assestamento di bilancio.

## **Gestione del bilancio (artt.178-198bis del TUEL)**

Sono raccolte le disposizioni in materia di entrate e spese, con riferimento alle corrette procedure per **la gestione del bilancio autorizzatorio**.

CAPO I - **Entrate** ➤ fasi: **accertamento, riscossione versamento** (artt.178-181)

CAPO II - **Spese** ➤ fasi: **impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento** (artt.182-185)

CAPO III - **Risultato di amministrazione** ➤ **avanzo di amministrazione, disavanzo e residui attivi e passivi** (artt.186-190)

CAPO IV - **Principi di gestione e controllo di gestione** ➤ **regole per l'effettuazione delle spese** (artt. 191-198bis)

**Investimenti (artt.199-207)** ➤ **principi in materia di indebitamento**

**Tesoreria(artt.208-226)**

**Rilevanze e dimostrazione dei risultati gestione (artt.227-233)**

# OGGI:

- BILANCIO PREVISIONE CONSIGLIO 31 DICEMBRE
- RENDICONTO CONSIGLIO 30 APRILE
- EQUILIBRIO CONSIGLIO 30 SETTEMBRE
- ASSESTAMENTO CONSIGLIO 30 NOVEMBRE
- VARIAZIONI CONSIGLIO ENTRO 30 NOVEMBRE (GIUNTA IN VIA D'URGENZA)

# **OGGI: VARIAZIONI DI BILANCIO**

Il bilancio di previsione può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese.

Le variazioni al bilancio sono di competenza dell'organo consiliare.

Le variazioni al bilancio possono essere deliberate non oltre il 30 novembre di ciascun anno.

**Ai sensi dell'articolo 42 TUEL le variazioni di bilancio possono essere adottate dall'organo esecutivo in via d'urgenza, salvo ratifica, a pena di decadenza, da parte dell'organo consiliare entro i sessanta giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.**

In caso di mancata o parziale ratifica del provvedimento di variazione adottato dall'organo esecutivo, l'organo consiliare è tenuto ad adottare nei successivi trenta giorni, e comunque sempre entro il 31 dicembre dell'esercizio in corso, i provvedimenti ritenuti necessari nei riguardi dei rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

# RIFORMA BILANCIO

Rendiconto Consiglio  
(30 aprile)

DUP Giunta  
(30 giugno)

DUP Consiglio  
(31 luglio)

Rendiconto Giunta  
(31 marzo)

BPF e Agg.DUP  
(15 novembre)

Variazioni BPF  
(30 novembre)

BPF Consiglio  
(31 dicembre)

Assestamento/Salvaguardia  
(31 luglio)

PEG Giunta  
(Entro 10 g. BPF)

# Le variazioni di Bilancio

Nell'esercizio 2014 le variazioni sono disciplinate dalle medesime norme applicate nel 2013.



Nell'esercizio 2015 le variazioni sono disciplinate dall'articolo 10 del DPCM 28.12.2011 come di seguito schematizzato:

## Parte Entrata

Consiglio	Giunta	Dirigenti
<ul style="list-style-type: none"><li>• Titoli</li><li>• Tipologie</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>•Variazioni compensative tra Categorie all'interno della medesima Tipologia</li><li>•Variazione relative agli stanziamenti di cassa</li></ul>	Variazioni su capitoli di entrata all'interno della medesima Categoria

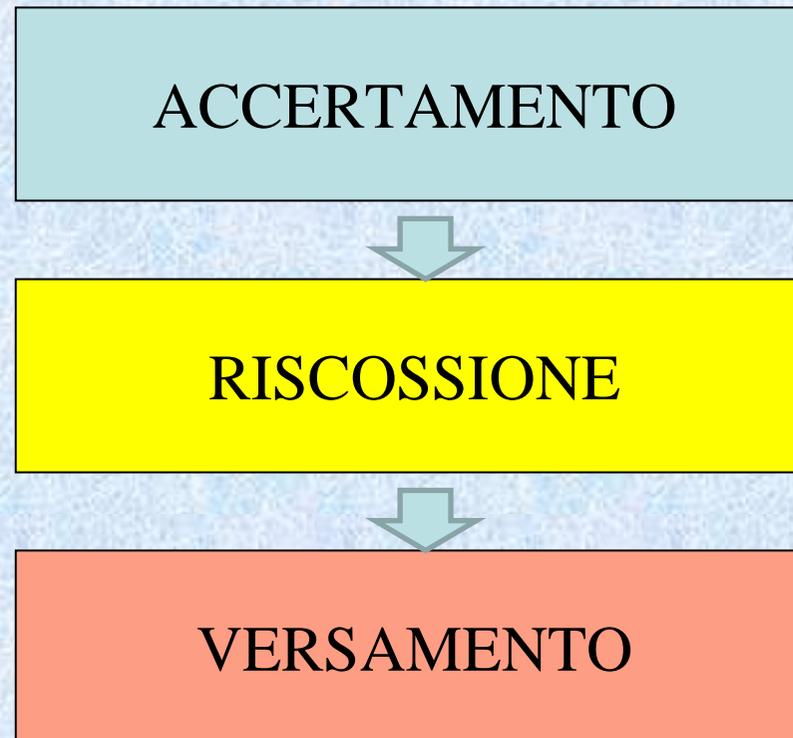
# Le variazioni di Bilancio

## Parte Spesa

Consiglio	Giunta	Dirigenti
<ul style="list-style-type: none"><li>• Missioni</li><li>• Programmi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>•Variazioni compensative tra Macro-aggregati all'interno del medesimo Programma</li><li>•Variazioni relative agli stanziamenti di cassa</li><li>•Variazioni al Fondo di riserva</li><li>•Variazioni agli stanziamenti del fondo pluriennale vincolato</li><li>•Variazioni compensative alle dotazioni delle Missioni e dei Programmi limitatamente alle spese di personale conseguenti a trasferimenti</li></ul>	Variazioni su capitoli di spesa all'interno del medesimo Macro-aggregato

# La gestione del bilancio (Entrate)

La gestione delle **entrate** avviene attraverso le seguenti fasi:



## LE FASI DELL'ENTRATA (art. 178 e segg. TUEL)

La contabilità finanziaria non rileva esclusivamente gli effetti finanziari (riscossioni e pagamenti) derivanti dai fatti gestionali avvenuti; hanno notevole rilevanza, **piuttosto**, le decisioni di spesa e gli **accertamenti delle entrate**.

Ogni entrata viene trattata contabilmente in **tre fasi**:

- **ACCERTAMENTO:** in base a idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, **quantificata la somma da incassare**, nonché fissata la relativa scadenza (NUOVO PRINCIPIO COMPETENZA POTENZIATA...).
- **RISCOSSIONE:** è rappresentata dal materiale introito della somma accertata, da parte del tesoriere o da parte di altri incaricati alla riscossione. E' disposta a mezzo di apposito *ordinativo d'incasso*.
- **VERSAMENTO:** corrisponde al trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell'ente (tesoreria).

## Accertamento

Competente dell'accertamento è il responsabile del procedimento.

Nella fase dell'accertamento la **semplice previsione** dell'entrata si trasforma in credito effettivo **di competenza dell'esercizio.**

# Accertamento

Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette **al responsabile del servizio finanziario** l'idonea documentazione dell'entrata ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente.

## **REGOLA GENERALE**

**L'accertamento definitivo delle entrate deve avvenire entro il termine dell'esercizio o, in ogni caso, prima della deliberazione del rendiconto**

# Riscossione

(seconda fase del procedimento dell'entrata)

La riscossione costituisce la successiva fase del procedimento dell'entrata, che consiste nel materiale introito **da parte del tesoriere** o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all'ente.

La riscossione è disposta a mezzo di **ordinativo di incasso**, fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione stipulata con il tesoriere (vedi art. 210 del TUEL).

La riscossione è quella fase dell'entrata attraverso la quale i soggetti legittimati introitano materialmente le somme accertate **previa emissione di ordinativi di incasso** **(REVERSALI DI INCASSO)**.

# Riscossione

## Soggetti legittimati:

- Tesoriere
- Incaricati interni (designati con formale provvedimento)
- Incaricati esterni (Equitalia SpA)

Delle riscossioni effettuate il Tesoriere dà notizia al Comune in giornata o, se in chiusura sportello, entro il primo giorno utile.

Il Tesoriere **DEVE ACCETTARE** l'esazione di somme che vengano versate in favore del Comune ANCHE senza la preventiva emissione di ordinativi di incasso e deve darne comunicazione tempestiva al Comune, **richiedendone la regolarizzazione** tramite l'emissione dell'ordinativo di incasso .



***Particolarità in sede di verifiche trimestrali di cassa da parte dell'ORGANO DI REVISIONE – cd. incassi in sospeso***

Gli Incaricati interni, quali gli agenti contabili, autorizzati al maneggio del denaro con formale provvedimento, provvedono in via generale alla riscossione di diritti (es. segreteria, servizi demografici etc..) o di altre entrate residuali (rilascio di copie, utilizzo sale etc..).

### ***Verifiche trimestrali di cassa da parte dell'ORGANO DI REVISIONE***

Gli incaricati esterni saranno individuati dagli Enti con il regolamento per la gestione delle entrate.

**Entro 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio, l'agente contabile deve rendere il conto della propria gestione (art. 233 T.U.E.L.).** Entro 30 giorni da tale consegna, il predetto conto deve essere parificato, e cioè deve essere verificato il rispetto delle norme dell'Ente e la corrispondenza delle risultanze al rendiconto ed alla contabilità dell'Ente.

**L'agente contabile è soggetto alla giurisdizione della Corte dei Conti,** alla quale deve essere trasmesso il conto entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto di gestione, a cura del Responsabile del Servizio Finanziario.

# Versamento

Fase conclusiva del processo dell'entrata, dove le somme acquisite attraverso la riscossione vengono versate nella cassa dell'ente nei termini indicati dal regolamento contabile.

**NON C'E' GESTIONE DIRETTA  
DI DENARO NELL'ENTE  
LOCALE, SALVO IL CASO  
DEGLI AGENTI CONTBAILI  
INTERNI**



**es. FONDO ECONOMATO PER  
LE MINUTE SPESE**

# TESORERIA

Il servizio di tesoreria gestisce l'intero movimento finanziario dell'Ente, ovvero le operazioni di riscossione e pagamento, nonché di custodia ed amministrazione titoli e valori.

**Pertanto non possono esservi operazioni finanziarie al di fuori del servizio di tesoreria, ad eccezione di quelle gestite da agenti contabili espressamente individuati dall'Ente.**

Lo strumento operativo e di manovra del tesoriere è costituito dal Bilancio di Previsione dell'Ente, che precisa i limiti entro i quali si devono eseguire i pagamenti e le riscossioni, nell'ambito di ciascun capitolo di spesa o risorsa di entrata.

Il tesoriere limita la sua attività esclusivamente alla verifica formale degli ordinativi di incasso (reversali) e di pagamento (mandati) che è chiamato ad eseguire nei limiti dell'effettiva disponibilità degli stanziamenti di bilancio e di cassa dell'Ente e **non effettua alcun controllo di merito degli stessi.**

**Il Tesoriere  
rende conto del proprio  
operato all'Ente con  
periodiche verifiche di  
cassa, da sottoporre al  
controllo dei Revisori  
(art. 223 Tuel)**

L'affidamento del servizio viene effettuato mediante le procedure ad evidenza pubblica stabilite nel regolamento di contabilità di ciascun ente, con modalità che rispettino i principi della concorrenza. Qualora ricorrano le condizioni di legge, l'ente può procedere, per non più di una volta, al rinnovo del contratto di tesoreria nei confronti del medesimo soggetto.

**Il rapporto viene regolato in base ad una convenzione deliberata dall'organo consiliare dell'ente.**

**Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, il tesoriere, rende all'ente locale il conto della propria gestione di cassa.**

**L'Ente lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.**

**Art. 226 T.U.E.L.**

## Articolo 222 - *Anticipazioni di tesoreria*

Il tesoriere, su richiesta dell'Ente corredata dalla deliberazione della Giunta\*, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, **entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti per i comuni, le province, le città metropolitane e le unioni di comuni ai primi tre titoli di entrata del bilancio**

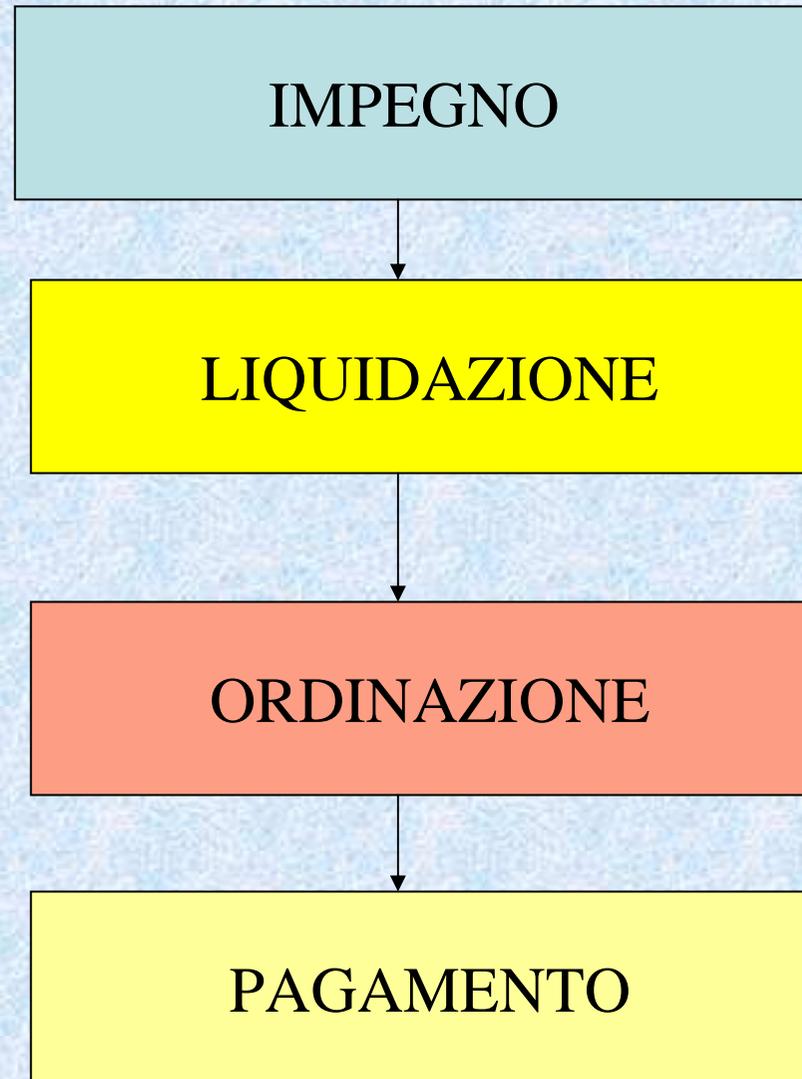
Entrate correnti (Titolo I, II, III)	<i>Euro</i>	192.783.793,76
Anticipazione di cassa	<i>Euro</i>	48.195.948,44
<i>Percentuale</i>		25,00%

\* Di solito entro fine anno; IL REVISORE DEVE RICHIEDERLA E VERIFICARNE LA CORRETTEZZA.

**PER IL 2015 È STATO PREVISTO UN AUMENTO DI TALE LIMITE, CHE VIENE PORTATO A 5/12**

## LA GESTIONE DEL BILANCIO (USCITE)

La gestione delle **uscite** avviene attraverso le seguenti fasi:



# L'IMPEGNO

## prima fase del procedimento di spesa

L'art.183 TUEL dispone che:  
con l'impegno, «a seguito di **obbligazione giuridicamente perfezionata**» (artt. 1773 ss.,cod. civ.), sono determinati «la **somma da pagare**» e «il **soggetto creditore**», ed è «indicata la **ragione** e viene costituito il **vincolo sulle previsioni di bilancio**»  
**nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata (ai sensi dell'art 151 TUEL) sui competenti stanziamenti che assumono valenza autorizzatoria.**

L'IMPEGNO GIURIDICO (OBBLIGAZIONE GIURIDICAMENTE PERFEZIONATA) E' PRECEDUTO **DALL'IMPEGNO CONTABILE** CHE SI PERFEZIONA CON L'APPOSIZIONE, SUI PROVVEDIMENTI DI SPESA, DEL **VISTO DI REGOLARITÀ CONTABILE** ATTESTANTE LA **COPERTURA FINANZIARIA**

*LA COMPETENZA IN MATERIA DI ASSUNZIONE DI IMPEGNI DI SPESA E', DI NORMA, DEI RESPONSABILI DI SERVIZIO CUI E' ATTRIBUITO IL PROCEDIMENTO DI GESTIONE DEI SINGOLI INTERVENTI E/O SERVIZI CON IL SISTEMA DI BILANCIO*

Deve essere dunque verificata la disponibilità finanziaria (art. 151 TUEL), che deve essere attestata dal responsabile del servizio finanziario.

Per le spese finanziate con entrate a **destinazione vincolata** bisogna anche constatare **se il corrispondente accertamento** si sia effettivamente realizzato.

**Con i nuovi principi contabili:** l'impegno costituisce la fase della spesa con la quale viene **registrata** nelle scritture contabili, in conseguenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con **imputazione** all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza.

## IMPEGNI “AUTOMATICI”

Con l'approvazione del bilancio e successive variazioni, **e senza la necessità di ulteriori atti**, è costituito impegno sui relativi stanziamenti (*esempio*) :

### ➤ Spese fisse

- Trattamento economico tabellare del personale e oneri riflessi (*per il personale comandato dovrà essere previsto il rimborso al titolo III° dell'entrata*)
- Rate di ammortamento mutui e prestiti ed eventuali oneri accessori
- Spese dovute nell'esercizio in base a contratti stipulati o per disposizioni di legge

Costituiscono economie di spesa,  
concorrendo alla determinazione del  
risultato contabile di amministrazione  
di cui all'articolo 186 TUEL:

- la differenza positiva fra la previsione di spesa (bilancio) e il totale degli impegni assunti (rendiconto).
- le minori spese sostenute rispetto all'impegno assunto, verificate con la conclusione della fase della liquidazione.

# LA LIQUIDAZIONE

Si tratta della successiva (**seconda**) fase della gestione della spesa: in base ai documenti ed ai titoli che comprovano il diritto acquisito dal creditore, viene determinato **l'ammontare della somma certa e liquida da pagare**, nei limiti dell'impegno di spesa assunto (ai sensi art.184 c.1 TUEL)

**La liquidazione della spesa compete all'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa, e deve essere preceduta dal controllo della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore e da una verifica della regolarità della prestazione, sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi (quantificazione dell'esatto importo) e qualitativi.**

L'atto di liquidazione, sottoscritto dal responsabile del servizio proponente, con tutti i relativi documenti giustificativi ed i riferimenti contabili, è trasmesso al servizio finanziario per i conseguenti adempimenti.

**Il servizio finanziario effettua, secondo i principi e le procedure della contabilità pubblica, i controlli e riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione.**

# L'ORDINAZIONE E IL PAGAMENTO

L'ordinazione consiste nella **disposizione impartita**, mediante il mandato di pagamento, **al tesoriere dell'ente locale** di provvedere al pagamento delle spese.

**Il mandato di pagamento è sottoscritto dal dipendente dell'ente individuato dal regolamento di contabilità nel rispetto delle leggi vigenti.**

Il tesoriere effettua i pagamenti derivanti da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento, e da altri obblighi di legge, **anche in assenza della preventiva** emissione del relativo mandato di pagamento: ***sospesi.***

Entro trenta giorni l'ente locale emette il relativo mandato **per la regolarizzazione.**

## **Articolo 48 bis DPR 602/73**

Le amministrazioni pubbliche, prima di effettuare, a qualunque titolo, un pagamento di importo superiore ad **€ 10.000**, verificano se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo, e in caso affermativo non procedono al pagamento.

### **Controlli a campione dei revisori**

*“È stato verificato, a campione, che in caso di pagamenti superiori ad € 10.000,00 viene correttamente effettuata interrogazione ad Equitalia spa ai sensi dell'art. 48 bis DPR 602/73, al fine di individuare eventuali soggetti inadempimenti ed applicare quanto normativamente previsto in tali casi; si riportano i pagamenti estratti: xxxyyy”*

In merito al predetto obbligo sono stati chiariti alcuni aspetti:

- Per pagamento si deve intendere l'adempimento che deriva da un obbligo contrattuale, **escludendosi quindi i trasferimenti di somme quali contributi, erogazioni** etc.. per i quali è esclusa la possibilità di procedere al pignoramento.
- La soglia di diecimila euro deve intendersi **IVA compresa**, anche nei casi in cui l'Ente stesse agendo nell'ambito della attività commerciale.
- In presenza di un contratto non si deve far riferimento all'intero valore del medesimo, ma alle pattuizioni contrattuali e relative scadenze, **verificando in ogni caso che non siano posti in essere artificiosi frazionamenti** .
- Nell'obbligo di verifica rientrano anche gli stipendi (al netto delle ritenute previdenziali ed erariali).
- Non rientrano nell'obbligo di verifica i beneficiari sottoposti a procedure concorsuali .
- In caso di Raggruppamenti Temporanei di Impresa, la verifica va effettuata sia in capo all'impresa mandataria che a quelle mandanti (anche se queste ultime non emettano fattura, ma parametrando l'importo alla quota di partecipazione nel raggruppamento).

## **LE VERIFICHE TRIMESTRALI DI CASSA**

L'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente provvede con cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili.

Il tesoriere è tenuto, nel corso dell'esercizio all'aggiornamento e conservazione del giornale di cassa ed alla conservazione del verbale di verifica di cassa dell'organo di revisione

## Schema di Verifica Tesoreria Comunale

Visto l'articolo 223 del d.lgs. 267/2000 e premesso che il Servizio di Tesoreria è stato affidato a XX il Collegio attesta che:

Il saldo di Cassa **della Tesoreria Comunale** risultante dal Giornale di Cassa alla data del ..... è di euro ....., ed è determinato da:

- Fondo di Cassa al 31/12/..... euro .....+
- Riscossioni, **come da bollettario del Tesoriere** euro .....+
- Pagamenti, **come da mandati emessi** euro .....-  
-----
- Saldo di cassa euro .....

Dalla verifica del quadro riassuntivo della **gestione finanziaria dell'Ente** (*prendere ultima distinta inviata al tesoriere*) il saldo di cassa risulta:

- Fondo di Cassa al 31/12/..... euro .....+
- Riscossioni euro .....+
- Pagamenti, come da mandati emessi euro .....-  
-----
- Saldo di cassa c/o l'Ente euro .....

### I saldi differiscono per le seguenti partite da riconciliare:

- **Incassi in attesa di reversale** euro .....+
- **Pagamenti in attesa di mandato** euro .....-
- **Mandati ancora da pagare** euro .....+
- **Reversali ancora da incassare** euro .....-  
-----
- **Saldo derivante dalla conciliazione** euro .....

*La gestione del servizio è stata effettuata nel rispetto degli articoli dal 209 al 221 del d.lgs. n. 267/2000, della convenzione del servizio e del regolamento di contabilità dell'Ente; le riscossioni ed i pagamenti sono stati effettuati nel rispetto della legge e secondo le indicazioni fornite dall'Ente.*

*Presso il Tesoriere risulta depositato l'elenco dei mandati da pagare e delle reversali da incassare.*

*I mandati emessi dall'Ente (analizzati a campione come da elenco allegato) contengono le indicazioni minime di cui all'art. 185 TUEL, ad eccezione dei seguenti mandati (obblighi tributari, pagamento somme iscritte a ruolo etc..) per i quali è in corso la regolarizzazione con il relativo mandato a norma del TUEL.*

*Nel trimestre l'Ente non è ricorso/è ricorso ad anticipazioni di cassa. L'anticipazione di cassa è stata attivata nei limiti di cui all'art. 222 del d.lgs. 267/2000.*

*Inoltre il Collegio procede al controllo dei singoli agenti contabili ed alla verifica delle determine di nomina:*

*Sig. ...., nominato con determina n. .... del ....., la consistenza di cassa alla data odierna risulta pari a euro ..... ed è così composta:*

- - n. da euro 500 = euro*
- - n. da euro 100 = euro*
- - n. da euro 50 = euro*
- .....*

**Il Collegio verifica, a campione, i seguenti acquisti economici:**

- acquisto del ..... per euro ..... riferito all'ufficio ..... documentato con .....*
- acquisto del ..... per euro ..... riferito all'ufficio ..... documentato con .....*

*Il Collegio prende altresì atto che l'economo ha rendicontato le spese dell'ultimo periodo in data ..... e che detto rendiconto è stato approvato dalla Giunta Municipale con delibera n.....del .....*

## **Articolo 224 - Verifiche straordinarie di cassa.**

Si provvede a verifica straordinaria di cassa a seguito del mutamento della persona del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana.

**Alle operazioni di verifica intervengono gli amministratori che cessano dalla carica e coloro che la assumono, nonché il segretario, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione dell'ente.**

# PRINCIPI DI GESTIONE E CONTROLLO DI GESTIONE

## Capo IV° TUEL

### ART. 191 - REGOLE PER L'ASSUNZIONE DI IMPEGNI E PER L'EFFETTUAZIONE DI SPESE

Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria (di cui all'articolo 153, comma 5).

[...]

**Nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di legge, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile come debito fuori bilancio (ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni.**

# PRINCIPI DI GESTIONE E CONTROLLO DI GESTIONE

## Capo IV° TUEL

### Art. 193 - Salvaguardia degli equilibri di bilancio

1. Gli enti locali rispettano **durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal TUEL.**
2. Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, **e comunque almeno una volta entro il 30 settembre di ciascun anno**, l'organo consiliare provvede con delibera ad effettuare la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi. In tale sede l'organo consiliare dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta contestualmente i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194, per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto approvato e, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per squilibrio della gestione di competenza ovvero della gestione dei residui, **adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio.**
3. [...]
4. **La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti dal presente articolo è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141, con applicazione della procedura prevista dal comma 2 del medesimo articolo.**

## **PRINCIPI DI GESTIONE E CONTROLLO DI GESTIONE**

### **Capo IV° TUEL**

#### **Art. 194 - Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio**

1. **Con deliberazione consiliare di cui all'articolo 193, comma 2** (*entro 30 settembre di ogni anno*) o con diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti locali riconoscono la **legittimità dei debiti fuori bilancio** derivanti da:
  - a) sentenze esecutive;
  - b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
  - c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
  - d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
  - e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191 (*regole per l'assunzione degli impegni di spesa*), nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.
2. Per il pagamento l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di tre anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori.
3. Per il finanziamento delle spese suddette, ove non possa documentalmente provvedersi a norma dell'articolo 193, comma 3, l'ente locale può far ricorso a mutui (per la parte di debiti classificabili come spese di investimento) ai sensi degli articoli 202 e seguenti. Nella relativa deliberazione consiliare viene dettagliatamente motivata l'impossibilità di utilizzare altre risorse.

La programmazione nell'Ente Locale segue procedure molto severe per evitare che, una volta decisa la destinazione delle risorse in determinate spese, si aprano posizioni debitorie non supportate dai relativi impegni di spesa. Talvolta nonostante le precauzioni, l'ente può trovarsi debitore per eventi indipendenti dalla sua volontà



**debito fuori bilancio**

**Il debito fuori bilancio** si produce al di fuori della sfera gestionale dell'ente, in quanto si è perfezionato giuridicamente ma non contabilmente. È costituito da obbligazioni pecuniarie, relative al conseguimento di un fine pubblico. Perché possa diventare debito proprio dell'ente è necessario che il consiglio provveda al riconoscimento della sua legittimità, così sanando i due presupposti, giuridico (obbligazione assunta in violazione della norma) e contabile (imputazione della spesa occorrente in capo all'ente che l'ha riconosciuta).

**Il consiglio, con idonea deliberazione, deve verificare:**

- **Se il debito rientra nelle fattispecie di cui all'art.194**
- **Accertare le eventuali responsabilità**

**IN EVIDENZA** → dall'acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi sanciti dal TUEL ne consegue che il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione, fra il fornitore e l'amministratore o funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura o la prestazione, **FATTO SALVO** il possibile riconoscimento del debito da parte dell'ente con le modalità di cui all'articolo 194 TUEL.

**Nel caso in cui il consiglio comunale non riconosca un debito fuori bilancio, al fornitore ed all'autore della spesa deve essere comunicata la conclusione negativa del procedimento, fornendo la motivazione degli atti, allo scopo di consentire l'esperimento delle eventuali azioni a tutela dei propri diritti.**

**NOVITA' introdotta dal DL. 174/2012**  
**(modifica dell'art. 239 TUEL – *funzioni dell'organo di revisione*)**

**Il revisore deve esprimere il proprio parere sulle proposte di riconoscimento dei debiti fuori bilancio e transazioni (*prima solo alcuni regolamenti di contabilità prevedevano tale obbligo*).**

**Occorre inoltre ricordare che l'art. 23 comma 5 della legge n. 289/2002 dispone che *"I provvedimenti di riconoscimento di debiti posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 comma 2 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, sono trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della corte dei conti."***