ASSOCIAZIONE
SERVIZI FINANZIARI
ENTI LOCALI

I Controlli dell'Organo di Revisone in sede di Rendiconto e di Bilancio

PRINCIPI DI VIGILANZA E CONTROLLO DELL'ORGANO DI REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI
Emanati dal CNDCEC

Dott. Antonino Mineo
Presidente Sezione ASFEL Sicilia
Dottore Commercialista – Revisore Enti pubblici
a.mineo@asfel.it

18 DICEMBRE 2021

PRINCIPI DI VIGILANZA E CONTROLLO DELL'ORGANO DI REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI

Controlli sul rendiconto

- **CONTROLLI SUL RENDICONTO**
  - **Controlli di corrispondenza e di rispetto di regole e principi contabili**
  - **Controlli per attestare la corrispondenza dei risultati**
  - **Controlli sul fondo cassa**
  - **Controlli sull’anticipazione di tesoreria e sull’utilizzo delle entrate vincolate**
  - **Controlli sul risultato di amministrazione**
  - **Controlli sugli accantonamenti**
  - **Controlli per gli enti in disavanzo**
  - **La relazione sulla gestione**
  - **I parametri di deficitarietà strutturale**

- **CONTROLLI SU RENDICONTO CONSOLIDATO**
- **CONTROLLI SU EFFICIENZA ED ECONOMICITÀ DELLA GESTIONE**
- **CONTROLLI OBBLIGHI SUCCESSIVI : es. BDAP**

- **CONTROLLI SULLO Stato Patrimoniale e Conto Economico**
- **CONTROLLI SUL BILANCIO CONSOLIDATO**

- **I compiti del revisore**

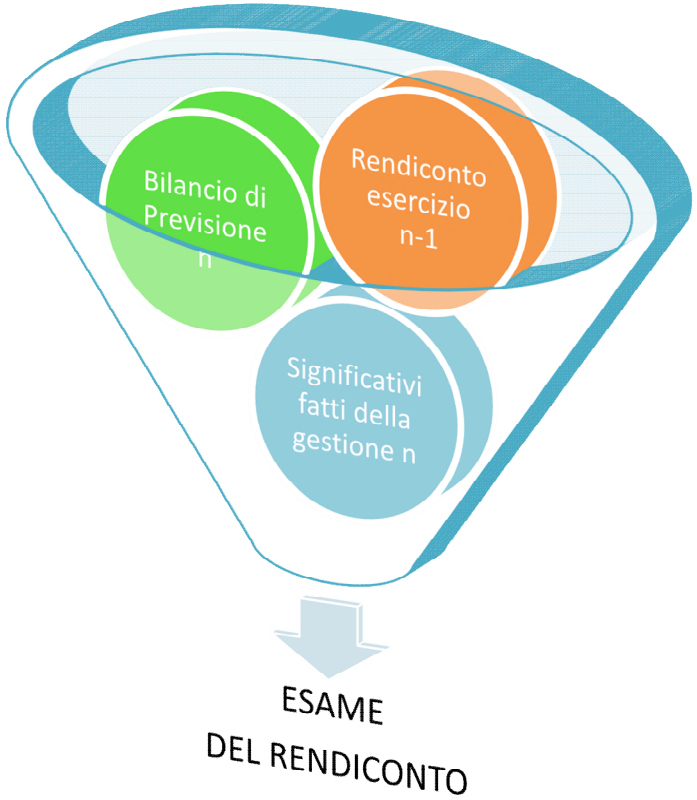
Il Revisore è parte attiva di questo processo articolato e complesso e a lui la legge affida la funzione (articolo 239 del Tuel) di verificare la regolarità contabile, la completezza degli atti e l'attendibilità delle previsioni dell'intero sistema di bilancio e non solo dei documenti propriamente contabili. Lo strumento con il quale il Revisore entra nel processo è il parere al bilancio di previsione che viene espresso attraverso l'elaborazione di un'apposita relazione. Il parere sullo schema di bilancio si inserisce quindi sia nell'ottica delle funzioni di vigilanza ma anche nell'ottica della funzione della collaborazione con l'organo consiliare

- **La fase dei controlli**

Nella costruzione della relazione dobbiamo distinguere la fase dei controlli propedeutici o preliminari e le verifiche da effettuare sugli atti messi a disposizione al fine di elaborare un giudizio di merito che termina con l'espressione di un parere favorevole, non favorevole oppure favorevole con riserva.

Da dove si parte:

- Dal Rendiconto della Gestione dell'Esercizio precedente e della Relazione dell'Organo di Revisione con particolare riferimento:
  - Al Risultato di Amministrazione e alle relative quote;
  - Ad eventuali Disavanzi e al loro ripiano;
  - Ad eventuali rateizzazioni di debiti
- Dal Bilancio di Previsione dell'esercizio in corso (se approvato);
- Dai significativi fatti della gestione che possano avere riflessi sul Rendiconto:
  - Criticità su Debiti Fuori Bilancio
  - Criticità sul Riaccertamento dei Residui
  - Criticità su Accantonamenti
  - ecc.



Controlli sul rendiconto

Punti di interesse	Controlli
Utilizzo avanzo	Libero: rispetto del divieto di applicare avanzo nel caso di anticipazione di tesoreria o utilizzo di entrate vincolate
	Vincolato presunto: rispetto condizioni di cui all'art. 187, comma 3 e 3- *quater* del TUEL e al punto 8.11
Recupero del disavanzo	-di amministrazione. Ripiano ex art. 188 del TUEL -da riaccertamento straordinario (in 30 anni) -altri disavanzi (FAL/FCDE) - Altri disavanzi
Entrate finali	Attendibilità delle previsioni
Contrasto evasione	Efficienza riscossione
Concessionario riscossione	- Rispetto tempi dei riversamenti - Corretta contabilizzazione aggio
Equilibrio di parte capitale	Le entrate ai titoli IV V e VI delle entrate (escluse quelle utilizzate per gli equilibri di parte corrente) siano state destinate esclusivamente a investimenti *
Piano dei conti integrato	Adozione dello strumento
Transazione elementare	Completezza dei codici (economico, cofog, ue, siope. funzionale, cup, ricorrenti/non)
Mandati/reversali	Indicazione della transazione elementare
Cassa	Verifica equilibri di parte corrente e capitale di cassa e scostamenti fra preventivo e rendiconto
	Corrispondenza con il conto del tesoriere
	Determinazione della giacenza vincolata
	Deliberazione di giunta che autorizza anticipazione
	Utilizzo anticipazione
Tempestività dei pagamenti	Adozione misure organizzative
	Presenza fra gli allegati al rendiconto del prospetto relativo ai pagamenti
	Nel caso di superamento dei termini di legge indicazione delle misure correttive
	Comunicazione alla piattaforma certificazione, entro il 15 di ciascun mese, dei dati relativi ai debiti scaduti nel mese precedente
Riaccertamento ordinario	Rispetto delle norme
Riaccertamento residui attivi	Partecipazione dei singoli responsabili delle entrate e presenza della motivazione relativa al mantenimento/cancellazione
Eliminazione di crediti inesigibili (iscritti da oltre 3 anni	Riscontro: - Riduzione fcde - Presenza dell'allegato nel rendiconto - Iscrizione al conto del patrimonio

controlli sul rendiconto

Punti di interesse	Controlli
Eliminazione dei crediti inesigibili o insussustenti perché prescritti o per erroneo accertamento	Verifica: - Motivazione eliminazione - Riduzione del fcde
Fcde	Verifica dei metodi utilizzati, del livello adottato dal Responsabile (Tipologie, Categorie o capitoli), delle Entrate incluse, degli Anni compresi nel calcolo
	Dati relativi al conteggio del fcde per Imu, entrate da rifiuti, multe, fitti, proventi acquedotto e canoni depurazione, oneri di urbanizzazione,
Fpv	- Alimentazione fpv a fine anno (trend) di parte corrente - Alimentazione fpv a fine anno (trend) di parte capitale
	Verifica rispetto principi per la sua formazione
	Presenza di cronoprogrammi a fronte della reimputazione
	Controllo che le entrate esigibili per far fronte ai spese di investimento non impegnate/prenotate siano confluite in avanzo vincolato/destinato/libero
Riaccertamento residui	Presenza di residui attivi e passivi «vetusti» e loro corretta classificazione (Attenzione alle PARTITE DI GIRO)
Personale	Verifica: - Assunzioni di ruolo - Rispetto limite di spesa di personale - Assunzioni a tempo determinato - Rispetto limite di spesa personale a tempo determinato - Quantificazione fondo risorse decentrate - Presenza di somme indebitamente erogate e misure correttive
Accantonamenti	Congruità accantonamenti per - debiti fuori bilancio - contenzioso pendente - perdite organismi partecipati
Partite di giro	Equivalenza accertamenti e impegni
	Rispetto regole previste dal principio contabile
	Presenza di risorse di programmi operativi finanziati con fondi comunitari
Operazioni di partenariato pubblico-privato	Specificare tipologia: - leasing immobiliare - leasing immobiliare in costruendo - lease-back - project financing

Check list dei controlli sul rendiconto

Punti di interesse	**Controlli**
Indebitamento Art. 203 del TUEL *1. Il ricorso all'indebitamento è possibile solo se sussistono le seguenti condizioni :* *a)avvenuta approvazione del rendiconto dell'esercito del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il ricorso a forme di indebitamento;* *b) avvenuta deliberazione del bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti.*	- Rispetto condizioni 203 Tuel - Rispetto condizioni 204 Tuel [*Totale Interessi < 10% del Totale Entrate Tit I –II-III del rendiconto del penultimo anno prec]*
	Evoluzione debito rispetto all'anno prec.
	Entrate da rinegoziazione mutui Controllo destinazione economie a parte corrente e capitale
	Beneficio dei contributi per penali estinzione anticipata mutui
Fideiussioni/lettere di patronage	Dettaglio
Derivati	Presenza fra gli allegati al rendiconto della nota relativa ai costi sostenuti e stimati
	Presenza di fondo rischi
Equilibri di Bilancio	*
Partecipate	Dismissioni
	Ricollocamento personale di società dismesse
	Garanzie concesse
	Nuovi affidamenti da parte degli organi di governo degli ato
	Rispetto del divieto di aumenti di capitale, trasferimento straordinario, ecc a società con perdite per tre esercizi consecutivi o che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripiano di perdite
	Valutazione della redditività futura della società in perdita in caso di ricapitalizzazione a seguito di perdite che abbiano ridotto il capitale sociale sotto il limite legale
	Riduzione compenso amministratori in caso di perdite nei tre esercizi precedenti
	Rilevazione dei rapporti finanziari, economici e patrimoniali con le partecipate nelle loro componenti elementari
	Coerenza dati trasmessi alla banca dati del Tesoro congruenti con le informazioni allegate alla relazione sulla gestione
Conciliazione dei rapporti creditori e debitori con organismi partecipati	Presenza della doppia asseverazione
Bilancio consolidato	Predisposizione al 31/12 dei due elenchi relativi a: - tutti gli organismi che fanno parte del gruppo - Perimetro di consolidamento

FCDDE **Rendiconto** ~~Patto di Stabilità~~

Variazioni Equilibri

Esercizio Provvisorio

Riaccertamento FPV SANZIONI DUP

PIANO dei CONTI Principio di Competenza Finanziaria

PAREGGIO di BILANCIO

Residui Attivi e Passivi Bilancio Consolidato

Bilancio Triennale BDAP

Misure Correttive PCC

Contabilità Economico-patrimoniale

Fgdc gestione provvisoria SIOPE+

e nel futuro……

L' Armonizzazione contabile: finalità

Si è reso così necessario un **governo unitario della finanza pubblica**, da attuare attraverso:

Le 3 CON dei Bilanci Arrmonizzati (*)

CONtrollabilità – piano dei conti unico ed integrato per la P.A.

CONfrontabilità- schemi contabili e criteri uniformi

CONsolidabilità – Consolidamento verso l'alto e verso il basso)

Governo Locale ⟷ **Controllo Centrale**

Riorganizzazione contabile della PA (disallineamento tra autonomia finanziaria e autonomia contabile);

Graduale eliminazione delle Gestioni dei Residui (Principio di Competenza Finanziaria Potenziata)

Adozione di un Bilancio di cassa

(*) Differenza rispetto all'armonizzazione nel settore privato che ha riguardato solo la confrontabilità

IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE

segue

CURIOSITA' STORICHE

Il D.Lgs. 118 del 23 giugno 2011

In vigore dal 1/1/2012 SOLO PER ENTI SPERIMENTATORI (per 2 anni)

Entra a regime in ITALIA dal 1/1/2014 (sperimentazione per Ente in 2 anni)

Entra in vigore in Sicilia dal 1/1/2015

Come previsto dagli artt. 3, co 12 e 11-bis, co 4 del Decreto Lgs. 118 gli enti hanno avuto la POSSIBILITA' DI RINVIARE AL 2016 L'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI APPLICATI DI CUI ALLE LETTERE a), c), d)

Di fatto dal 2016 i principi contabili applicati sono tutti in vigore nei comuni con popolazionne > a 5.000 abitanti

E dal 2017 tale obbligo si estende anche ai comuni con popolazione < a 5.000 abitanti con la conseguenza che anche per questi enti è obbligatoria l'adozione della contabilità economico-patrimoniale e (se ricorre) anche la predisposizione del bilancio consolidato

IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE

E ancora

CURIOSITA'

ARmonizzazione CONtabile Enti Territoriali ARCONET

https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/arconet/index.html

Sistema BOTTON UP

Norme promosse dagli «addetti ai lavori»

Decreti correttivi

21 Ottobre 2021 **Arconet, firmato il 14esimo correttivo sulla conferma del fondo garanzia debiti commerciali**

L'allegato a) al rendiconto: il risultato di amministrazione

Risultato di amministrazione		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze				*0,00*
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE …. (A)	(=)			**0,00**

Fondo Pluriennale Vincolato

SIMILITUDINI E *DIFFERENZE*
tra il fondo pluriennale vincolato e l'avanzo di amministrazione

L'AVANZO DI AMMINISTRAZIONE

È costituito da risorse accertate (esigibili) destinate a finanziare obbligazioni passive non ancora impegnate (registrate). Si tratta di risorse non ancora attribuite e non ancora aggiudicate (impegnate), quindi non ancora utilizzate.

Il FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

È costituito da risorse accertate (esigibili) destinate a finanziare obbligazioni passive impegnate (registrate), ma non ancora esigibili (non comportano ancora obbligo di pagare). Saranno esigibili in esercizi successivi rispetto a quello in cui stata accertata (registrata e imputata) l'entrata.

L'allegato a) al rendiconto: la composizione delrisultato di amministrazione

Parte accantonata	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/….	
Accantonamento residui perenti al 31/12/…. (solo per le regioni)	
Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e succ.	
Fondo perdite società partecipate	
Fondo contenzioso	**0,00**
Altri accantonamenti: Indennità fine mandato, Rinnovi contrattuali, D.F.B.	
Totale parte accantonata (B)	
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	**0,00**
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	**0,00**
Altri vincoli	
Totale parte vincolata (C)	**0,00**
Parte destinata agli investimenti	
Totale parte destinata agli investimenti (D)	
Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare	

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE: COMPOSIZIONE	14.484.177,21	Lett A
FCDE	13.412.503,32	PARTE ACCANTONATA
Fondo Rischi contenzioso	3.922.790,00	
Fondo perdite partecipate al 31.12	43.013,64	
Fondo Riconciliazione Posizioni Debitorie Società Partecipate	201.568,98	
Fondo Anticipazioni Liquidità DL 35 e successive modifiche e rifinanziamenti	4.688.543,71	
Fondo Anticipazioni Liquidità L.R. 9/2010	1.324.042,20	
Fondo Indennità Fine Mandato Sindaco	1.584,33	
Fondo rinnovo contrattuale	35.000,00	
Fondo accantonamento Debiti Fuori Bilancio	1.294.765,34	
TOTALE	24.923.811,52	Lett B
Vincoli derivanti da leggi e principi contabili, di cui:		PARTE VINCOLATA
Per Servizio Idrico Ambientale	1.108.369,91	
Per Igiene Ambientale	79.434,23	
Per codice strada	338.691,56	
Vincoli da trasferimenti		
Vincoli derivanti da trasferimenti (L. 328/2000)	2.608.221,63	
Vincoli derivanti da contrazione di mutui	975.980,70	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente		
Altri vincoli,		
Altri vincoli, specificare		
TOTALE	5.110.698,03	Lett C
Parte destinata agli Investimenti		PARTE DESTINATA
Alienazione immobili	24.316,97	
Oneri		
TOTALE	24.316,97	Lett D
Totale parte disponibile E = A-B-C-D-E	- 15.574.649,31	PARTE DISPONIBILE
limite	- 13.984.242,29	
SALDO DISPONIBILE O EXTRADEFICIT	-1.590.407,02	

EXTRADEFICIT

Totale parte disponibile E = A-B-C-D-E	- 15.574.649,31
limite	- 13.984.342,39
SALDO DISPONIBILE O EXTRADEFICIT	1.590.306,92
Disavanzo da riaccertamento straordinario	16.781.210,84
rata trentennale = 16.781.210,84/30=559.373,69	
rata 2015	559.373,69
rata 2016	559.373,69
rata 2017	559.373,69
rata 2018	559.373,69
rata 2019	559.373,69
TOTALE IMPORTO RIPIANATO	2.796.868,45
limite al 31/12/2019	13.984.342,39

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE: COMPOSIZIONE	14.484.177,21	Lett A
FCDE	13.412.503,32	PARTE ACCANTONATA
Fondo Rischi contenzioso	1.000.000,00	
Fondo perdite partecipate al 31.12	43.013,64	
Fondo Riconciliazione Posizioni Debitorie Società Partecipate	201.568,98	
Fondo Anticipazioni Liquidità DL 35 e successive modifiche e rifinanziamenti	4.688.543,71	
Fondo Anticipazioni Liquidità L.R. 9/2010	1.324.042,20	
Fondo Indennità Fine Mandato Sindaco	1.584,33	
Fondo rinnovo contrattuale	35.000,00	
Fondo accantonamento Debiti Fuori Bilancio	1.294.765,34	
TOTALE	22.001.021,52	Lett B
Vincoli derivanti da leggi e principi contabili, di cui:		PARTE VINCOLATA
Per Servizio Idrico Ambientale	1.108.369,91	
Per Igiene Ambientale	79.434,23	
Per codice strada	338.691,56	
Vincoli da trasferimenti		
Vincoli derivanti da trasferimenti (L. 328/2000)	2.608.221,63	
Vincoli derivanti da contrazione di mutui	975.980,70	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente		
Altri vincoli,		
Altri vincoli, specificare		
TOTALE	5.110.698,03	Lett C
Parte destinata agli Investimenti		PARTE DESTINATA
Alienazione immobili	24.316,97	
Oneri		
TOTALE	24.316,97	Lett D
Totale parte disponibile E = A-B-C-D-E	- 12.651.859,31	PARTE DISPONIBILE
limite	- 13.984.242,29	
SALDO DISPONIBILE O EXTRADEFICIT	1.332.382,98	

SALDO DISPONIBILE

UTILIZZO AVANZO LIBERO

Fermo restando il divieto di applicare avanzo nel caso di anticipazione di tesoreria o utilizzo di entrate vincolate

Si richiamano gli artt. 897 e 898 della Legge 30/12/2018 n.145

897. Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è comunque consentita, agli enti soggetti al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.....

Applicazione Avanzo Bilancio n SE< Lett. A (n-1) – FCDE – FAL + quota disavanzo da recuperare

898. Nel caso in cui l'importo della lettera A) del prospetto di cui al comma 897 risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione.

Se Lett A <0

Applicazione Avanzo Bilancio n SE < quota disavanzo da recuperare

Avanzo vincolato

- l'avanzo vincolato presunto derivante da economie di spesa dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate può essere utilizzato **prima dell'approvazione del rendiconto:**
  - previa adozione di una relazione documentata del dirigente competente;
  - ***Esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'attività soggette a termini o a scadenza*** la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente; [NO PER PAGAMENTI DI EMOLUMENTI AL PERSONALE]
  - Solo dopo la verifica da parte della Giunta della verifica dell'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate e approva il prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto.

RECUPERO DISAVANZI

TIPI DI DISAVANZI

- Disavanzo di Competenza recupero ai sensi dell’art. 188 del TUEL

- Disavanzo da Riaccertamento Straordinario (1) (2)
  - (1) Recupero in rate costanti (max 30) a partire dal 2015
  - (2) Recupero in rate costanti (max 27) a partire dal 2018

- Disavanzo ex art. 39 ter Legge 8/2020 **Disciplina del fondo anticipazioni di liquidità degli enti locali (Art. 39-ter)**

  2. L’eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all’esercizio precedente, per un importo non superiore all’incremento dell’accantonamento al fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019, è ripianato annualmente, a decorrere dall’anno 2020, per un importo pari all’ammontare dell’anticipazione rimborsata nel corso dell’esercizio.

- Disavanzo ex art. 39 quater Legge 8/2020 **Disavanzo degli enti locali (Art. 39-quater) –FCDE-**

  [segue slide specifica]

  ……..

  ……..

  ……..

  ……..

il Disavanzo

Art. 188 TUEL

1. L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. **Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori**. Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, contestualmente, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. La deliberazione, contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso.

1-bis. L'eventuale disavanzo di amministrazione presunto accertato ai sensi dell'art. 186, comma 1-bis, è applicato al bilancio di previsione dell'esercizio successivo secondo le modalità previste al comma 1. A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede all'adeguamento delle iniziative assunte ai sensi del presente comma.

1-ter. A seguito dell'eventuale accertamento di un disavanzo di amministrazione presunto nell'ambito delle attività previste dall'art.187, comma 3-quinquies, effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio nel rispetto di quanto previsto dall'art. 187, comma 3, si provvede alla tempestiva approvazione del bilancio di previsione. Nelle more dell'approvazione del bilancio la gestione prosegue secondo le modalità previste dall'art. 163, comma 3.

1-quater. Agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, **è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge**. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.

La verifica del rispetto del piano di rientro

D.M. 2 aprile 2016

In sede di approvazione del rendiconto, fino al completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, si verifica se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente.

CONTROLLI PER GLI ENTI IN DISAVANZO

✓ **Verificare** il rispetto di quanto previsto dal D. M. 12 aprile 2015, ed in particolare:

- il **miglioramento del risultato di amministrazione** al 31 dicembre rispetto all'esercizio precedente per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione;
- **nel caso di mancato recupero**, che la quota non recuperata nel corso dell'esercizio sia interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario;
- la presenza di **informazioni** sul ripiano nella relazione sulla gestione.

CONTROLLI IN PRESENZA DI DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

- ✓ contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto, l'ente locale deve adottare una **delibera consiliare per l'immediato ripiano del disavanzo** nell'esercizio in corso di gestione e negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura;

- ✓ la deliberazione di ripiano deve contenere **l'analisi delle cause** che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante;

- ✓ la **mancata adozione della delibera** che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione;

CONTROLLI IN PRESENZA DI DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE

- agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione (ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere), nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo (e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio) è fatto **divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge**; sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi;

- nel caso di disavanzi realizzati negli esercizi precedenti non ancora interamente ripianati l'eventuale **ulteriore disavanzo** formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto entro la scadenza del piano di rientro.

CONTROLLI PER GLI ENTI IN DISAVANZO

- ✓ **rilasciare** il **parere sul piano di rientro** allegato al rendiconto e, successivamente, sulla relazione sullo stato di attuazione del rientro, effettuata con periodicità almeno semestrale, da parte del sindaco o del presidente.

- ✓ **verifica** che gli enti in disavanzo applichino al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione nel rispetto delle norme di legge (articolo 1, commi 897-900 L. 145/2018).

La relazione alla gestione e le modalità di recupero del disavanzo

- D.M. 2 aprile 2016 art. 4, V c.
- Principio contabile applicato della programmazione (allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011), paragrafo 13.10.3

L'articolo 4, comma 5, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, del 2 aprile 2015, concernente i criteri e le modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015, prevede:

La relazione sulla gestione al rendiconto analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo il disavanzo riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione. La relazione analizza altresi' la quota ripianata dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'art. 3, comma 13, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011. In caso di mancato recupero del disavanzo, la relazione indica le modalita' di copertura da prevedere in occasione dell'applicazione al bilancio in corso di gestione delle quote non ripianate.

La relazione alla gestione e le modalità di recupero del disavanzo

D.M. 2 aprile 2016 art. 4, V c.

Pertanto, la relazione sulla gestione descrive la composizione del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio individuato nell'allegato a) al rendiconto (lettera E), se negativo e, per ciascuna componente del disavanzo proveniente dal precedente esercizio, indica le quote ripianate nel corso dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce in attuazione delle rispettive discipline e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione in corso di gestione.
Tali indicazioni sono sinteticamente riepilogate nelle seguenti tabelle:

La relazione alla gestione e le modalità di recupero del disavanzo

VERIFICA RIPIANO DELLE COMPONENTI DEL DISAVANZO AL 31 DICEMBRE N	Disavanzo di amministrazione al 31/12/N-1 (a)	Disavanzo di amministrazione al 31.12.N	Disavanzo ripianato nel corso dell'esercizio C = (a) – (b)	Disavanzo di amministrazione iscritto in spesa nell'esercizio N (d)	Ripiano disavanzo non effettuato nell'esercizio precedenti (e) = (d) – (f)
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le province autonome)					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui					
Disavanzo tecnico al 31 dicembre …					
Disavanzo da Piano di riequilibrio pluriennale (procedura art. 243 bis TUEL)					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex art. 35 del D.L. 35/2013 (previsione normativa art. 39 ter del D.L. 162/2019)					
Disavanzo da stralcio delle cartelle esattoriali sotto i 1000 euro (art. 11 bis comma 6 D.L. 135/2018					

13. Nel caso in cui a seguito del riaccertamento straordinario di cui al comma 7, i residui passivi reimputati ad un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio, tale differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al disavanzo tecnico

Decreto Milleproroghe D.L. 162/2019 Art. 39 ter: L'eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente, per un importo non superiore all'incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019, è ripianato annualmente, a decorrere dall'anno 2020, per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio

D.L. 14/12/2018, n. 135 Irt. 11bis comma 6: I comuni, le province e le città metropolitane possono ripartire l'eventuale disavanzo, conseguente all'operazione di stralcio dei crediti fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione prevista dall'articolo 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, in un numero massimo di cinque annualità in quote costanti. L'importo del disavanzo ripianabile in cinque anni non può essere superiore alla sommatoria dei residui attivi cancellati per effetto dell'operazione di stralcio al netto dell'accanmento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione.

La relazione alla gestione e le modalità di recupero del disavanzo

VERIFICA RIPIANO DELLE COMPONENTI DEL DISAVANZO AL 31 DICEMBRE N	Disavanzo di amministrazione al 31/12/N-1 (a)	Disavanzo di amministrazione al 31.12.N	Disavanzo ripianato nel corso dell'esercizio C = (a) – (b)	Disavanzo di amministrazione iscritto in spesa nell'esercizio N	Ripiano disavanzo non effettuato nell'esercizio precedenti (e) = (d) – (f)
Disavanzo da abbandono metodo semplificato per il calcolo FCDE (previsione normativa art. 39 quater del D.L. 162/2019)					
Disavanzo di amministrazione dovuto a mancato trasferimento di somme (previsione normativa legge 160/2019 art. 1, comma 876)					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio … da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera …					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio … da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera …					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio N					
TOTALE					

Al fine di prevenire l'incremento del numero degli enti locali in situazioni di precarietà finanziaria, l'eventuale maggiore disavanzo emergente in sede di approvazione del rendiconto 2019, determinato in misura superiore alla differenza tra l'importo del FCDE accantonato nel risultato di amministrazione 2018, determinato con il metodo semplificato +stanziamento FCDE a Bilancio 2019 ASSESTATO – Utilizzo per stralcio crediti e l'importo del FCDE a Rendiconto 2019, può essere ripianato in non più di 15 annualità a rate costanti a decorrere dall'esercizio 2021

Il disavanzo di amministrazione degli enti di cui all'*articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*, applicato al bilancio nell'esercizio precedente e non ripianato a causa del mancato trasferimento di somme dovute da altri livelli di governo a seguito di sentenze della Corte costituzionale o di sentenze esecutive di altre giurisdizioni può essere ripianato nei tre esercizi successivi, in quote costanti, con altre risorse dell'ente ovvero, sempre nei medesimi tre esercizi, in quote determinate in ragione dell'esigibilitàdei suddetti trasferimenti secondo il piano di erogazione delle somme comunicate formalmente dall'ente erogante, anche mediante sottoscrizione di apposita intesa con l'ente beneficiario