

D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118 (Artt. 11-15, 39, 48, 51 e paragrafo 9 Allegato 4/1)

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 articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

Art. 11 *Schemi di bilancio* [\(36\)](#)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 adottano i seguenti comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati:

a) allegato n. 9, concernente lo schema del bilancio di previsione finanziario, costituito dalle previsioni delle entrate e delle spese, di competenza e di cassa del primo esercizio, dalle previsioni delle entrate e delle spese di competenza degli esercizi successivi, dai relativi riepiloghi, e dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri;

b) allegato n. 10, concernente lo schema del rendiconto della gestione, che comprende il conto del bilancio, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, lo stato patrimoniale e il conto economico;

c) allegato n. 11 concernente lo schema del bilancio consolidato disciplinato dall'art. 11-ter.

2. Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2 redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini.

3. Al bilancio di previsione finanziario di cui al comma 1, lettera a), sono allegati, oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:

a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;

b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;

d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;

e) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;

f) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;

g) la nota integrativa redatta secondo le modalità previste dal comma 5;

h) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

4. Al rendiconto della gestione sono allegati oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:

a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;

b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;

c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;

d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie;

e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati;

f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;

g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;

h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione;

i) per le sole regioni, il prospetto dimostrativo della ripartizione per missioni e programmi della politica regionale unitaria e cooperazione territoriale, a partire dal periodo di programmazione 2014 - 2020;

j) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali;

k) per i soli enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni;

l) il prospetto dei dati SIOPE;

m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;

n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;

o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità previste dal comma 6;

p) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

5. La nota integrativa allegata al bilancio di previsione indica:

a) i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo;

b) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;

c) l'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;

d) l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;

e) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi;

f) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;

g) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;

h) l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'[art. 172, comma 1, lettera a\) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267](#);

i) l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;

j) altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.

6. La relazione sulla gestione allegata al rendiconto è un documento illustrativo della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili. In particolare la relazione illustra:

a) i criteri di valutazione utilizzati;

b) le principali voci del conto del bilancio;

c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;

d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;

e) le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti di cui al comma 4, lettera n);

f) l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il conto del

bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;

g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;

h) l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;

i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;

j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;

k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;

l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'[art. 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350](#);

m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;

n) gli elementi richiesti dall'[art. 2427](#) e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;

o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

7. Al documento tecnico di accompagnamento delle regioni di cui all'[art. 39, comma 10](#), e al piano esecutivo di gestione degli enti locali di cui all'[art. 169 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267](#), sono allegati:

a) il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, distinguendo le entrate ricorrenti e non ricorrenti, secondo lo schema di cui all'allegato 12/1;

b) il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione, distinguendo le spese ricorrenti e non ricorrenti, secondo lo schema di cui all'allegato 12/2.

8. Le amministrazioni di cui al comma 1 articolate in organismi strumentali come definiti dall'[art. 1, comma 2](#), approvano, contestualmente al rendiconto della gestione di cui al comma 1, lettera b), anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali. Il rendiconto consolidato delle regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.

9. Il rendiconto consolidato di cui al comma 8, predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b), è costituito dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al rendiconto consolidato sono allegati i prospetti di cui al comma 4, lettere da a) a g). Al fine di consentire l'elaborazione del rendiconto consolidato l'ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali.

10. Per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, la predisposizione degli allegati di cui al comma 3, lettere e) ed f), e di cui al comma 4, lettere d), e), h), j) e k), è facoltativa.

11. Gli schemi di bilancio di cui al presente articolo sono modificati ed integrati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. A decorrere dal 2016, gli allegati riguardanti gli equilibri sono integrati in attuazione dell'[art. 9, della legge 24 dicembre 2012, n. 243](#).

12. Nel 2015 gli enti di cui al comma 1 adottano gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, che conservano valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria, ai quali affiancano quelli previsti dal comma 1, cui è attribuita funzione conoscitiva. Il bilancio pluriennale 2015-2017 adottato secondo lo schema vigente nel 2014 svolge funzione autorizzatoria. Nel 2015, come prima voce dell'entrata degli schemi di bilancio autorizzatori annuali e pluriennali è inserito il fondo pluriennale vincolato come definito dall'art. 3, comma 4, mentre in spesa il fondo pluriennale è incluso nei singoli stanziamenti del bilancio annuale e pluriennale.

13. Il bilancio di previsione e il rendiconto relativi all'esercizio 2015 predisposti secondo gli schemi di cui agli allegati 9 e 10 sono allegati ai corrispondenti documenti contabili aventi natura autorizzatoria. Il rendiconto relativo all'esercizio 2015 predisposto secondo lo schema di cui all'allegato 10 degli enti che si sono avvalsi della facoltà di cui all'art. 3, comma 12, non comprende il conto economico e lo stato patrimoniale. Al primo rendiconto di affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria previsto dall'art. 2, commi 1 e 2, è allegato anche lo stato patrimoniale iniziale.

14. A decorrere dal 2016 gli enti di cui all'art. 2 adottano gli schemi di bilancio previsti dal comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

15. A decorrere dal 2015 gli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 78 adottano gli schemi di bilancio di cui al comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria cui affiancano nel 2015, con funzione conoscitiva, gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, salvo gli allegati n. 17, 18 e 20 del [decreto del Presidente della Repubblica n. 194 del 1996](#) che possono non essere compilati.

16. In caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2015, gli enti di cui al comma 1 applicano la relativa disciplina vigente nel 2014, ad esclusione degli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 78, per i quali trova applicazione la disciplina dell'esercizio provvisorio prevista dal principio contabile applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2.

17. In caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2016 gli enti di cui al comma 1 gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nel bilancio pluriennale autorizzatorio 2015 - 2017 per l'annualità 2016, riclassificati secondo lo schema di cui all'allegato 9.

[\(36\)](#) Articolo così sostituito dall' [art. 1, comma 1, lett. m\)](#), [D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126](#).

Art. 12 *Omogeneità della classificazione delle spese*

1. Allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa. (44)

[\(44\)](#) Comma così modificato dall' [art. 1, comma 1, lett. o\)](#), [D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126](#).

Art. 13 *Definizione del contenuto di missione e programma*

1. La rappresentazione della spesa per missioni e programmi costituisce uno dei fondamentali principi contabili di cui all'articolo 3. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni di cui all'[articolo 2](#) utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse

destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. [\(45\)](#)

2. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all'[articolo 2](#) è costituita dai programmi. [\(45\)](#)

[\(45\)](#) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. o), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

Art. 14 *Criteri per la specificazione e classificazione delle spese*

1. Unitamente alle rilevazioni contabili in termini finanziari, economici e patrimoniali, i documenti di bilancio previsivi e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche di cui all'[articolo 2](#) in attuazione di quanto previsto dall'[articolo 13](#) ripartiscono le spese in: [\(46\)](#)

a) missioni, come definite all'[articolo 13](#), comma 1, secondo periodo. Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli [articoli 117 e 118 della Costituzione](#). Al fine di assicurare un più agevole consolidamento e monitoraggio dei conti pubblici, le missioni sono definite anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;

b) programmi, come definiti all'art. 13, comma 1, terzo periodo. I programmi si articolano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati. Il programma è, inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi), secondo le corrispondenze individuate nel glossario, di cui al comma 3-ter, che costituisce parte integrante dell'allegato n. 14. Nell'ambito dei macroaggregati è data separata evidenza delle eventuali quote di spesa non ricorrente; [\(47\)](#)

[c) macroaggregati, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati si raggruppano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in capitoli ed in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'[articolo 4](#) [\(48\)](#).]

[2. La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa. [\(49\)](#)]

3. Le amministrazioni pubbliche di cui all'[articolo 2](#) allegano al bilancio consuntivo un apposito allegato che includa una rappresentazione riassuntiva dei costi sostenuti per le missioni di cui agli articoli 12 e 13 secondo lo schema previsto dall'art. 11, comma 4, lettera h). [\(50\)](#)

3-bis. Le Regioni, a seguito di motivate ed effettive difficoltà gestionali per la sola spesa di personale, possono utilizzare in maniera strumentale, per non più di due esercizi finanziari, il programma "Risorse umane", all'interno della missione "Servizi istituzionali, generali e di gestione". La disaggregazione delle spese di personale per le singole missioni e i programmi rappresentati a bilancio deve essere comunque esplicitata in apposito allegato alla legge di bilancio, aggiornata con la legge di assestamento e definitivamente contabilizzata con il rendiconto. [\(51\)](#)

3-ter. L'elenco delle missioni, programmi, titoli e macroaggregati, indicato nell'allegato n. 14, è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. L'allegato 14 comprende il glossario delle missioni e dei programmi che individua anche le corrispondenze tra i programmi e la classificazione COFOG di secondo livello (Gruppi). [\(51\)](#)

[\(46\)](#) Alinea così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

[\(47\)](#) Lettera così sostituita dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

[\(48\)](#) Lettera abrogata dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

[\(49\)](#) Comma abrogato dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

[\(50\)](#) Comma così modificato dall' *art. 1, comma 1, lett. p), nn. 1) e 4), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

[\(51\)](#) Comma aggiunto dall' *art. 1, comma 1, lett. p), n. 5), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

Art. 15 *Criteria per la specificazione e la classificazione delle entrate*

1. Le entrate degli schemi di bilancio finanziario di cui all'[articolo 11](#) sono classificate secondo i successivi livelli di dettaglio:

a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;

b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto. Ai fini della gestione e della rendicontazione le tipologie sono ripartite in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli secondo il rispettivo oggetto. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il quarto livello di articolazione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4. La Giunta contestualmente alla proposta di bilancio trasmette al Consiglio, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie; [\(52\)](#)

[c) categorie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente [\(53\)](#).]

2. Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente. L'elenco dei titoli, delle tipologie e delle categorie, indicato nell'allegato n. 13, è aggiornato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. [\(54\)](#)

[\(52\)](#) Lettera così modificata dall' *art. 1, comma 1, lett. q), n. 1), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

[\(53\)](#) Lettera abrogata dall' *art. 1, comma 1, lett. q), n. 2), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

[\(54\)](#) Comma così sostituito dall' *art. 1, comma 1, lett. q), n. 3), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126.*

Art. 39 *Il sistema di bilancio delle regioni* [\(88\)](#)

1. Il Consiglio regionale approva ogni anno, con legge, il bilancio di previsione finanziario che rappresenta il quadro delle risorse che la regione prevede di acquisire e di impiegare, riferite ad un orizzonte temporale almeno triennale, esponendo separatamente l'andamento delle entrate e delle spese in base alla legislazione statale e regionale in vigore.

2. Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto, secondo gli schemi previsti dall'allegato n. 9, con le modalità previste dal principio applicato della programmazione di cui all'allegato n. 4/1, dallo statuto e dall'ordinamento contabile. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale.

3. Il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, costituendo limite:

a) agli accertamenti e agli incassi riguardanti le accensioni di prestiti;
b) agli impegni e ai pagamenti di spesa. Non comportano limiti alla gestione le previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro.

4. A seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di ciascuno degli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio. Con riferimento a tali stanziamenti, non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.

5. Il bilancio di previsione finanziario indica, per ciascuna unità di voto:

a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce;

b) l'ammontare delle previsioni di competenza definitive dell'anno precedente a quello cui si riferisce il bilancio;

c) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui si autorizza l'impegno negli esercizi cui il bilancio si riferisce;

d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere o delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio considerato nel bilancio, senza distinzioni fra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

6. Gli stanziamenti di spesa di competenza sono quantificati nella misura necessaria per lo svolgimento delle attività o interventi che sulla base della legislazione vigente daranno luogo ad obbligazioni esigibili negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, e sono determinati esclusivamente in relazione alle esigenze funzionali ed agli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il bilancio di previsione finanziario, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale.

7. Nel bilancio di previsione finanziario, prima di tutte le entrate e le spese, sono iscritti:

a) in entrata, gli importi relativi al fondo pluriennale vincolato di parte corrente e del fondo pluriennale vincolato in c/capitale;

b) nell'entrata del primo esercizio, gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto, nei casi individuati dall'art. 42, comma 8, con l'indicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione utilizzata anticipatamente;

c) in spesa, l'importo del disavanzo di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce. Il disavanzo di amministrazione presunto può essere iscritto nella spesa del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 42, comma 12;

d) in entrata, il fondo di cassa presunto dell'esercizio precedente.

8. Nel bilancio, ciascun stanziamento di spesa di cui al comma 5, lettere b) e c), individua:

a) la quota che è già stata impegnata negli esercizi precedenti con imputazione all'esercizio di riferimento;

b) la quota dello stanziamento di competenza costituita dal fondo pluriennale vincolato, destinata alla copertura degli impegni che sono stati assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi e degli impegni che si prevede di assumere nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi. Con riferimento a tale quota, non è possibile impegnare e pagare con imputazione all'esercizio cui lo stanziamento si riferisce. Agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato è attribuito il medesimo codice del piano dei conti della spesa cui il fondo si riferisce.

9. Formano oggetto di specifica approvazione del consiglio regionale, le previsioni di cui al comma 5, lettere c) e d), per ogni unità di voto e le previsioni del comma 7.

10. Contestualmente all'approvazione della legge di bilancio la giunta approva, per ciascun esercizio, la ripartizione delle unità di voto del bilancio in categorie e macroaggregati. Tale ripartizione costituisce il documento tecnico di accompagnamento al bilancio. L'ordinamento contabile disciplina le modalità con cui, contestualmente all'approvazione del documento tecnico di accompagnamento, la Giunta o il Segretario generale, con il bilancio finanziario gestionale, provvede, per ciascun esercizio, a ripartire le categorie e i macroaggregati in capitoli ai fini della gestione e rendicontazione, ed ad assegnare ai dirigenti titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi individuati per i programmi ed i progetti finanziati nell'ambito dello stato di previsione delle spese. I capitoli di entrata e di spesa sono raccordati almeno al quarto livello del piano dei conti di cui all'art. 4.

11. Alla legge concernente il bilancio di previsione finanziario sono allegati i documenti previsti dall'art. 11, comma 3, e i seguenti documenti:

- a) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
- b) l'elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste di cui all'art. 48, comma 1, lettera b).

12. Al documento tecnico di accompagnamento al bilancio di cui al comma 10 sono allegati i documenti previsti dall'art. 11 comma 7.

13. Al bilancio finanziario gestionale di cui al comma 10 è allegato il prospetto riguardante le previsioni di competenza e di cassa dei capitoli di entrata e di spesa del perimetro sanitario individuate dall'art. 20, comma 1, ove previsto, per ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione. Il prospetto è articolato, per quanto riguarda le entrate, in titoli, tipologie, categorie e capitoli e, per quanto riguarda le spese, in titoli, macroaggregati e capitoli. Se il bilancio gestionale della regione risulta articolato in modo da distinguere la gestione ordinaria dalla gestione sanitaria, tale allegato non è richiesto.

14. In relazione a quanto disposto dal comma 6, le regioni adottano misure organizzative idonee a consentire l'analisi ed il controllo dei costi e dei rendimenti dell'attività amministrativa, della gestione e delle decisioni organizzative, nonché la corretta quantificazione delle conseguenze finanziarie dei provvedimenti legislativi di entrata e di spesa.

15. Sono vietate le gestioni di fondi al di fuori del bilancio della regione e dei bilanci di cui all'art. 47.

16. Nella sezione del sito internet della regione dedicata ai bilanci sono pubblicati: il bilancio di previsione finanziario, il relativo documento tecnico di accompagnamento, il bilancio finanziario gestionale, le variazioni del bilancio di

previsione, le variazioni del documento tecnico di accompagnamento, il bilancio di previsione assestato, il documento tecnico di accompagnamento assestato e il bilancio gestionale assestato.

[\(88\)](#) Articolo aggiunto dall' [art. 1, comma 1, lett. aa](#)), [D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126](#), che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 48 *Fondi di riserva* [\(98\)](#)

1. Nel bilancio regionale sono iscritti:

a) nella parte corrente, un «fondo di riserva per spese obbligatorie» dipendenti dalla legislazione in vigore. Le spese obbligatorie sono quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni ed altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamenti di mutui, nonché quelle così identificative per espressa disposizione normativa;

b) nella parte corrente, un «fondo di riserva per spese impreviste» per provvedere alle eventuali deficienze delle assegnazioni di bilancio, che non riguardino le spese di cui alla lettera a), e che, comunque, non impegnino i bilanci futuri con carattere di continuità;

c) il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa di cui al comma 3.

2. L'ordinamento contabile della regione disciplina le modalità e i limiti del prelievo di somme dai fondi di cui al comma 1, escludendo la possibilità di utilizzarli per l'imputazione di atti di spesa. I prelievi dal fondo di cui al comma 1, lettera a), sono disposti con decreto dirigenziale. I prelievi dal fondo di cui al comma 1, lettera b), sono disposti con delibere della giunta regionale.

3. Il fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa è iscritto nel solo bilancio di cassa per un importo definito in rapporto alla complessiva autorizzazione a pagare ivi disposta, secondo modalità indicate dall'ordinamento contabile regionale in misura non superiore ad un dodicesimo e i cui prelievi e relative destinazioni ed integrazioni degli altri programmi di spesa, nonché dei relativi capitoli del bilancio di cassa, sono disposti con decreto dirigenziale.

[\(98\)](#) Articolo aggiunto dall' [art. 1, comma 1, lett. aa](#)), [D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126](#), che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

Art. 51 *Variazioni del bilancio di previsione, del documento tecnico di accompagnamento e del bilancio gestionale* [\(101\)](#)

1. Nel corso dell'esercizio, il bilancio di previsione può essere oggetto di variazioni autorizzate con legge.

2. Nel corso dell'esercizio la giunta, con provvedimento amministrativo, autorizza le variazioni del documento tecnico di accompagnamento e le variazioni del bilancio di previsione riguardanti:

a) l'istituzione di nuove tipologie di bilancio, per l'iscrizione di entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici nonché per l'iscrizione delle relative spese, quando queste siano tassativamente regolate dalla legislazione in vigore;

b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata;

c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione;

d) variazioni compensative tra le dotazioni di cassa delle missioni e dei programmi di diverse missioni;

e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale di cui all'art. 3, comma 4;

f) le variazioni riguardanti l'utilizzo del fondo di riserva per le spese impreviste di cui all'art. 48, lettera b);

g) le variazioni necessarie per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti.

3. L'ordinamento contabile regionale disciplina le modalità con cui la giunta regionale o il Segretario generale, con provvedimento amministrativo, autorizza le variazioni del bilancio gestionale che non sono di competenza dei dirigenti e del responsabile finanziario.

4. Salva differente previsione definita dalle Regioni nel proprio ordinamento contabile, i dirigenti responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario della regione possono effettuare variazioni del bilancio gestionale compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, le variazioni di bilancio riguardanti la mera reinscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 42, commi 8 e 9, le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi, le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente, e le variazioni di bilancio riguardanti il fondo pluriennale vincolato escluse quelle previste dall'art. 3, comma 4, di competenza della giunta, nonché le variazioni di bilancio, in termini di competenza o di cassa, relative a stanziamenti riguardanti le entrate

da contributi a rendicontazione o riferiti a operazioni di indebitamento già autorizzate o perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, necessarie a seguito delle variazioni di esigibilità della spesa stessa. Salvo differente autorizzazione della giunta, con riferimento ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e ai trasferimenti in conto capitale, i dirigenti responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare variazioni compensative solo dei capitoli di spesa appartenenti al medesimo macroaggregato e al medesimo codice di quarto livello del piano dei conti. [\(102\)](#)

5. Sono vietate le variazioni amministrative compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi e spostamenti di somme tra residui e competenza.

6. Nessuna variazione al bilancio può essere approvata dopo il 30 novembre dell'anno a cui il bilancio stesso si riferisce, fatta salva:

a) l'istituzione di tipologie di entrata di cui al comma 2, lettera a);

b) l'istituzione di tipologie di entrata, nei casi non previsti dalla lettera a) con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria;

c) le variazioni del fondo pluriennale vincolato;

d) le variazioni necessarie per consentire la reimputazione di obbligazioni già assunte agli esercizi in cui sono esigibili;

e) i prelievi dai fondi di riserva per le spese obbligatorie, per le spese impreviste, per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti e le spese potenziali;

f) le variazioni necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;

g) le variazioni delle dotazioni di cassa di cui al comma 2, lettera d);

h) le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti correnti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

7. I provvedimenti amministrativi che dispongono le variazioni al bilancio di previsione e, nei casi previsti dal presente decreto, non possono disporre variazioni del documento tecnico di accompagnamento o del bilancio gestionale.

8. Salvo quanto disposto dal presente articolo e dagli articoli 48 e 49, sono vietate le variazioni compensative degli stanziamenti di competenza da un programma all'altro del bilancio con atto amministrativo.

9. Le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere inviando il prospetto di cui all'art. 10, comma 4, allegato alla legge o al provvedimento di approvazione della variazione. Sono altresì trasmesse al tesoriere:

a) le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento;

b) le variazioni del fondo pluriennale vincolato effettuate nel corso dell'esercizio finanziario.

10. Nel corso dell'esercizio 2015 sono applicate le norme concernenti le variazioni di bilancio vigenti nell'esercizio 2014, fatta salva la disciplina del fondo pluriennale vincolato e del riaccertamento straordinario dei residui. Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2014 adottano la disciplina prevista dal presente articolo a decorrere dal 1° gennaio 2015.

[\(101\)](#) Articolo aggiunto dall' [art. 1, comma 1, lett. aa\), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126](#), che ha sostituito l'intero Titolo III con gli attuali Titoli III, IV e V.

[\(102\)](#) Comma così modificato dall' [art. 9-bis, comma 2, D.L. 24 giugno 2016, n. 113](#), convertito, con modificazioni, dalla [L. 7 agosto 2016, n. 160](#).

**Allegato n. 4/1
al D.Lgs 118/2011**

PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA PROGRAMMAZIONE DI BILANCIO

9. Il bilancio di previsione finanziario

9.1 Definizione

Il bilancio di previsione finanziario è il documento nel quale vengono rappresentate contabilmente le previsioni di natura finanziaria riferite a ciascun esercizio compreso nell'arco temporale considerato nei Documenti di programmazione dell'ente (il DEFR regionale e il DUP degli enti locali), attraverso il quale gli organi di governo di un ente, nell'ambito dell'esercizio della propria funzione di indirizzo e di programmazione, definiscono la distribuzione delle risorse finanziarie tra i programmi e le attività che l'amministrazione deve realizzare, in coerenza con quanto previsto nel documento di programmazione.

Il bilancio di previsione finanziario è almeno triennale. Le previsioni riguardanti il primo esercizio costituiscono il bilancio di previsione finanziario annuale (al tesoriere sono trasmesse solo le informazioni relative al bilancio annuale, costituite dai residui alla data di avvio dell'esercizio e dagli stanziamenti relativi al primo esercizio, completi delle articolazioni previste nello schema di bilancio).

Il bilancio di previsione finanziario svolge le seguenti finalità:

- *politico-amministrativa* in quanto consente l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che gli organi di governance esercitano sull'organo esecutivo ed è lo strumento fondamentale per la gestione amministrativa nel corso dell'esercizio;
- di *programmazione finanziaria* poiché descrive finanziariamente le informazioni necessarie a sostenere le amministrazioni pubbliche nel processo di decisione politica, sociale ed economica;
- di *destinazione delle risorse* a preventivo attraverso la funzione *autorizzatoria*, connessa alla natura finanziaria del bilancio;
- di *verifica degli equilibri finanziari* nel tempo e, in particolare, della copertura delle spese di funzionamento e di investimento programmate. Per le regioni il bilancio di previsione costituisce sede per il riscontro della copertura finanziaria di nuove o maggiori spese stabilite da leggi della regione a carico di esercizi futuri;
- *informativa* in quanto fornisce informazioni agli utilizzatori interni (consiglieri ed amministratori, dirigenti, dipendenti, organi di revisione, ecc.) ed esterni (organi di controllo, altri organi pubblici, fornitori e creditori, finanziatori, cittadini, ecc.) in merito ai programmi in corso di realizzazione, nonché in merito all'andamento finanziario della amministrazione.

La classificazione delle spese in missioni, programmi, macroaggregati, capitoli ed eventualmente, in articoli, prevista dagli [articoli 12, 13 e 14 del decreto legislativo n. 118/2011](#), è posta in relazione ai livelli di governo cui è attribuita la responsabilità della distribuzione delle risorse.

La funzione politico amministrativa di indirizzo e controllo è svolta dal Consiglio, che la esercita attraverso l'approvazione del bilancio autorizzatorio per missioni e programmi e titoli, che ripartisce le risorse disponibili tra le funzioni e i programmi.

Nell'ambito della destinazione delle risorse tra le missioni dell'ente, e nel rispetto di quanto previsto dalla legge e dal documento di programmazione, la funzione di ripartizione delle risorse in considerazione della natura economica della spesa, è svolta:

- nelle regioni dalla Giunta, attraverso la ripartizione delle tipologie di entrata in categorie, e dei programmi in macroaggregati e dalla Giunta o dal Segretario generale (secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità), attraverso la ripartizione delle tipologie e dei macroaggregati in capitoli ed eventualmente in articoli. Tale documenti costituiscono il Documento Tecnico di accompagnamento al bilancio e il bilancio finanziario gestionale;

- negli enti locali dalla Giunta, attraverso la ripartizione delle tipologie di entrata in categorie, capitoli ed eventualmente in articoli e dei programmi di spesa in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli. Tale documento costituisce il piano esecutivo di gestione.

Attraverso il bilancio finanziario gestionale delle regioni e il PEG degli enti locali, si provvede anche ad attribuire ai titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi assegnati. Per gli enti locali il PEG costituisce anche il fondamentale strumento di determinazione degli obiettivi di gestione e di affidamento degli stessi, unitamente alle dotazioni necessarie, ai responsabili dei programmi previsti nel bilancio.

Nel rispetto del principio contabile generale n. 1 dell'annualità del bilancio l'ordinamento prevede l'impiego del metodo scorrevole nella redazione del bilancio di previsione finanziario. Pertanto, ogni anno risulta necessario aggiornare il bilancio di previsione:

- con l'inserimento delle previsioni relative ad un ulteriore esercizio;
- adeguando le previsioni relative a tutti gli esercizi considerati nel bilancio, in considerazione delle indicazioni del documento di programmazione aggiornato, dei risultati presunti della gestione dell'esercizio precedente, anche con riferimento agli impegni già assunti, all'evoluzione normativa;
- con l'indicazione, per tutti i programmi di spesa considerati in ciascuno degli esercizi in cui il bilancio è articolato, degli "impegni già assunti" alla data di elaborazione del documento.

9.2 La procedura di approvazione del bilancio di previsione delle regioni

Entro il 31 ottobre di ogni anno, e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio dello Stato, la giunta approva lo schema della delibera di approvazione del bilancio di previsione finanziario relativa almeno al triennio successivo, da sottoporre all'approvazione del Consiglio. Unitamente allo schema di delibera di approvazione del bilancio, la Giunta trasmette, a fini conoscitivi, anche la proposta di articolazione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati;

In caso di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al Documento di programmazione.

Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione riguardante le previsioni di entrata e di spesa riguardanti almeno il triennio successivo.

Il bilancio comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto, secondo gli schemi previsti dall'allegato 9 del presente decreto, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri di bilancio, e i seguenti allegati:

- a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
- e) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
- f) l'elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste di cui all'articolo 48, comma 1, lettera b);
- g) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
- h) la nota integrativa;

i) la relazione del collegio dei revisori dei conti che riporta il parere dell'organo di revisione sul bilancio.

Contestualmente all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio, la Giunta approva la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio, che costituisce il Documento Tecnico di accompagnamento.

Al Documento Tecnico di accompagnamento sono allegati, nel rispetto dello schema indicato nell'allegato 12:

a) il prospetto delle previsioni di entrata per titoli, tipologie e categorie,

b) il prospetto delle previsioni di spesa per missioni, programmi e macroaggregati per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione.

Contestualmente all'approvazione del Documento tecnico di accompagnamento, la Giunta, o il Segretario generale (secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità), approva la ripartizione delle categorie e dei macroaggregati in capitoli ed eventualmente in articoli, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio, che costituisce il bilancio finanziario gestionale.

I capitoli e gli eventuali articoli sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario.

Al bilancio gestionale è allegato il prospetto riguardante le previsioni di competenza e di cassa dei capitoli di entrata e di spesa della gestione sanitaria accentrata articolato, per quanto riguarda le entrate in titoli, tipologie, categorie e capitoli e per quanto riguarda le spese, in titoli, macroaggregati e capitoli. Se il bilancio gestionale della regione risulta articolato in modo da distinguere la gestione ordinaria dalla gestione sanitaria, tale allegato non è necessario.

Per "contestualmente" si intende la prima seduta di giunta successiva all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio. Nei casi in cui il regolamento della regione prevede l'approvazione del bilancio finanziario gestionale da parte del segretario, per "contestualmente" si intende entro i cinque giorni lavorativi successivi all'approvazione del documento tecnico di accompagnamento.

Il bilancio di previsione finanziario, il relativo documento tecnico di accompagnamento e il bilancio gestionale sono pubblicati contestualmente nel sito internet della regione. Nel sito internet dell'ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, le variazioni del documento tecnico di accompagnamento, il bilancio di previsione assestato, il documento tecnico di accompagnamento assestato e il bilancio gestionale assestato. Il sistema informativo dell'ente garantisce l'invio alla banca dati unitaria di cui all'[articolo 13 della legge n. 196 del 2009](#), del bilancio di previsione finanziario, completo di allegati, unitamente alle previsioni del documento tecnico di accompagnamento e delle previsioni del bilancio gestionale aggregate secondo l'articolazione del piano dei conti di quarto livello. Tali documenti sono pubblicati anche nel sito internet della regione.

9.3 La procedura di approvazione del bilancio di previsione degli enti locali

Entro il 15 novembre di ogni anno la giunta approva lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario relativa almeno al triennio successivo, da sottoporre all'approvazione del Consiglio. Unitamente allo schema di delibera di approvazione del bilancio, la Giunta trasmette, a titolo conoscitivo, anche la proposta di articolazione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati;

In caso di variazioni del quadro normativo di riferimento la Giunta aggiorna lo schema di delibera di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al Documento di programmazione.

Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione riguardante le previsioni di entrata e di spesa riguardanti almeno il triennio successivo.

Il bilancio comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi ed è redatto, secondo gli schemi previsti dall'allegato 9 del presente decreto, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri di bilancio, e i seguenti allegati:

a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;

- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
- e) il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- f) il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- g) il rendiconto di gestione e il bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, se non integralmente pubblicati nel sito internet dell'ente locale;
- h) le risultanze dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al [decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118](#) e successive modificazioni e integrazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Se tali documenti contabili sono integralmente pubblicati nei siti internet degli enti, ne è allegato l'elenco con l'indicazione dei relativi siti web istituzionali;
- i) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
- j) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- k) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficiarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;
- l) il prospetto di verifica dei vincoli di finanza pubblica;
- m) la nota integrativa;
- n) la relazione del collegio dei revisori dei conti che riporta il parere dell'organo di revisione sul bilancio.

Contestualmente all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio, la Giunta approva la ripartizione delle tipologie in categorie, capitoli e, eventualmente, in articoli, e dei programmi in macroaggregati, capitoli e, eventualmente, in articoli, per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio, che costituisce il Piano esecutivo di gestione, cui è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati.

Per "contestualmente" si intende la prima seduta di giunta successiva all'approvazione del bilancio da parte del Consiglio.

I capitoli e gli eventuali articoli sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario.

Il bilancio di previsione finanziario e il PEG sono pubblicati contestualmente nel sito internet dell'ente. Nel sito internet dell'ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato e il piano esecutivo di gestione assestato.

Il sistema informativo dell'ente garantisce l'invio alla banca dati unitaria di cui all'[articolo 13 della legge n. 196 del 2009](#), del bilancio di previsione finanziario, completo di allegati, unitamente alle previsioni del documento tecnico di accompagnamento e delle previsioni del bilancio gestionale aggregate secondo

l'articolazione del piano dei conti di quarto livello. Tali documenti sono pubblicati anche nel sito internet della regione.

9.4. La struttura del bilancio di previsione finanziario

Il bilancio di previsione espone separatamente l'andamento delle entrate e delle spese riferite ad un orizzonte temporale di almeno un triennio, definito in base alla legislazione statale e regionale vigente e al documento di programmazione dell'ente, ed è elaborato in termini di competenza finanziaria e di cassa con riferimento al primo esercizio e in termini di competenza finanziaria per gli esercizi successivi.

Le entrate del bilancio di previsione sono classificate in titoli e tipologie, secondo le modalità individuate dal glossario del piano dei conti per le voci corrispondenti.

Le spese del bilancio di previsione sono classificate in missioni e programmi secondo le modalità individuate dal glossario delle missioni e dei programmi.

I titoli e le tipologie, le missioni e i programmi che presentano importi pari a 0 possono non essere indicati nel bilancio.

I programmi di spesa sono articolati nei seguenti titoli di spesa che, se presentano importo pari a 0, possono non essere indicati nel bilancio:

<i>TITOLO 1</i>	<i>SPESE CORRENTI</i>
<i>TITOLO 2</i>	<i>SPESE IN CONTO CAPITALE</i>
<i>TITOLO 3</i>	<i>SPESE PER INCREMENTO DI ATTIVITA' FINANZIARIE</i>
<i>TITOLO 4</i>	<i>RIMBORSO DI PRESTITI.</i>

Solo per la missione 60 "Anticipazioni finanziarie" e per la missione 99 "Servizi per conto terzi", possono essere previsti anche i seguenti titoli:

<i>TITOLO 5</i>	<i>CHIUSURA ANTICIPAZIONI DA ISTITUTO TESORIERE/CASSIERE</i>
<i>TITOLO 7</i>	<i>SPESE PER CONTO TERZI E PARTITE DI GIRO.</i>

Per ciascuna unità di voto, costituita dalla tipologia di entrata e dal programma di spesa, il bilancio di previsione indica:

- a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello del triennio cui il bilancio si riferisce;
- b) l'importo definitivo delle previsioni di competenza e di cassa dell'anno precedente il triennio cui si riferisce il bilancio, risultanti alla data di elaborazione del bilancio di previsione. Nel bilancio di previsione riguardante il triennio 2014-2016, gli enti locali non indicano le previsioni definitive di cassa del 2013;
- c) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare o delle spese di cui autorizza l'impegno in ciascuno degli esercizi cui il bilancio si riferisce;
- d) l'ammontare delle entrate che si prevede di riscuotere e delle spese di cui si autorizza il pagamento nel primo esercizio del triennio, senza distinzioni tra riscossioni e pagamenti in conto competenza e in conto residui.

Ciascun programma di spesa, distintamente per i titoli in cui è articolato, indica:

- la quota dello stanziamento che corrisponde ad impegni assunti negli esercizi precedenti alla data di elaborazione del bilancio (la voce "di cui già impegnato");

- la quota di stanziamento relativa al fondo pluriennale vincolato, che corrisponde alla somma delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi o delle spese che sono già state impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, la cui copertura è costituita da entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio e dal fondo pluriennale vincolato iscritto tra le entrate.

Le previsioni di competenza finanziaria sono elaborate in coerenza con il principio generale n. 16, e rappresentano le entrate e le spese che si prevede saranno esigibili in ciascuno degli esercizi considerati, anche se la relativa obbligazione è sorta in esercizi precedenti.

L'esigibilità di ciascuna obbligazione è individuata nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria, di cui all'allegato n. 4.2 al presente decreto.

La previsione delle entrate rappresenta quanto l'amministrazione ritiene di poter ragionevolmente accertare in ciascun esercizio contemplato nel bilancio, anche nel rispetto dei principi contabili generali dell'attendibilità e della congruità, e rappresenta contabilmente il programma che l'organo di vertice assegna all'organo esecutivo per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento delle spese di funzionamento e di investimento.

Anche le previsioni di spesa sono predisposte nel rispetto dei principi contabili generali della veridicità e della coerenza, tenendo conto dei riflessi finanziari delle decisioni descritte nel documento di programmazione, comprese quelle in corso di realizzazione rappresentate dagli impegni già assunti a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate, esigibili negli esercizi considerati.

Gli stanziamenti di spesa di competenza sono quantificati nella misura necessaria per lo svolgimento delle attività o interventi che sulla base della legislazione vigente daranno luogo, ad obbligazioni esigibili negli esercizi considerati nel bilancio di previsione e sono determinati esclusivamente in relazione alle esigenze funzionali ed agli obiettivi concretamente perseguibili nel periodo cui si riferisce il bilancio di previsione finanziario, restando esclusa ogni quantificazione basata sul criterio della spesa storica incrementale.

Particolare attenzione deve essere dedicata alle fonti di finanziamento, come i mutui passivi, che per loro natura incidono sugli equilibri dei bilanci futuri, in termini di spese per interessi passivi e rimborsi di capitale.

Se tutte le entrate e le spese esigibili fossero effettivamente riscosse e pagate nell'esercizio, le previsioni di cassa del bilancio annuale dovrebbero corrispondere alle previsioni di competenza e non si dovrebbero formare residui attivi e passivi.

Considerato che le obbligazioni scadute possono non essere riscosse e pagate, a causa di ritardi nell'esecuzione di quanto dovuto, gli stanziamenti di competenza possono essere diversi dagli stanziamenti di cassa. Gli stanziamenti di cassa comprendono le previsioni di riscossioni e pagamenti in c/residui e sono elaborate in considerazione dei presumibili ritardi nella riscossione e nei pagamenti delle obbligazioni già esigibili.

Al riguardo si ricorda che, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato in attuazione dell'articolo 3, comma 7, del presente decreto, i residui sono costituiti solo da obbligazioni giuridiche esigibili.

L'adozione del principio della competenza potenziata, che richiede l'imputazione delle obbligazioni giuridiche all'esercizio in cui le stesse sono esigibili, non consente la formazione di residui derivanti "da accantonamenti contabili" di risorse in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate. Nel rispetto del principio della competenza potenziata, l'accantonamento contabile di risorse è effettuato iscrivendo in bilancio stanziamenti di spesa che non è possibile impegnare e pagare (che pertanto non danno luogo a residui passivi). Le conseguenti economie di spesa danno luogo alla quota "accantonata" del risultato di amministrazione, utilizzabile a seguito del verificarsi degli eventi che hanno determinato la costituzione dell'accantonamento.

Con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio, prima degli stanziamenti riguardanti le entrate, sono iscritte le voci relative al fondo pluriennale vincolato.

L'importo complessivo dei fondi pluriennali iscritti tra le entrate di ciascun esercizio considerato nel bilancio corrisponde all'importo degli stanziamenti di spesa complessivi dell'esercizio precedente riguardanti il fondo

pluriennale. Solo con riferimento al primo esercizio l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto tra le entrate può risultare inferiore all'importo dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui sia possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo all'importo, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo di riferimento del bilancio di previsione, degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal fondo pluriennale vincolato.

Nel bilancio di previsione 2014-2016, con riferimento all'esercizio 2014, l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari a 0 se il bilancio di previsione è approvato prima del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. Se il bilancio di previsione è approvato successivamente al riaccertamento straordinario dei residui l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi al 31 dicembre 2013 cancellati e reimputati agli esercizi successivi e i residui attivi al 31 dicembre 2013 cancellati e reimputati agli esercizi successivi.

Dopo le voci relative al fondo pluriennale vincolato, prima degli stanziamenti riguardanti le entrate, nel primo esercizio considerato nel bilancio è iscritto l'importo relativo all'eventuale utilizzo dell'avanzo di amministrazione, con indicazione della quota utilizzata prima dell'approvazione del rendiconto. Tale importo corrisponde a quello indicato nell'allegato riguardante il risultato di amministrazione presunto. Le modalità di utilizzo del risultato di amministrazione vincolato sono indicate dal principio applicato della contabilità finanziaria 9.2.

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione.

9.5 La funzione autorizzatoria del bilancio di previsione finanziario

Gli stanziamenti di spesa del bilancio di previsione finanziario riguardanti gli esercizi finanziari cui il bilancio si riferisce hanno natura autorizzatoria, costituendo limite agli impegni ed ai pagamenti, con l'esclusione delle previsioni riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria e le partite di giro/servizi per conto di terzi i cui stanziamenti non comportano limiti alla gestione.

Hanno natura autorizzatoria anche gli stanziamenti di entrata riguardanti le accensione di prestiti.

A seguito di eventi intervenuti successivamente all'approvazione del bilancio la giunta, nelle more della necessaria variazione di bilancio, può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti di tutti gli esercizi considerati del bilancio, al solo fine di garantire gli equilibri di bilancio. Con riferimento a tali stanziamenti non possono essere assunte obbligazioni giuridiche.

Ad esempio, in caso di eventi imprevisti, quale il venir meno o la riduzione dei dividendi o il taglio di trasferimenti a favore dell'ente, che fanno prevedere un disavanzo della gestione finanziaria, in attesa delle variazioni di bilancio e delle misure necessarie a ripristinare il pareggio, la giunta può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti degli esercizi per i quali si prevede lo squilibrio, non ancora impegnati, al fine di evitare l'assunzione di obbligazioni giuridicamente perfezionate che potrebbero irrigidire la gestione ed impedire l'adozione di interventi strutturali di riequilibrio da parte del Consiglio.

Per effetto della natura autorizzatoria attribuita alle previsioni di tutti gli esercizi considerati nel bilancio:

- possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti, imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo, riguardanti contratti o convenzioni pluriennali o necessarie per garantire la continuità dei servizi connessi con le funzioni fondamentali, nel rispetto di quanto previsto nei documenti di programmazione e fatta salva la costante verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi successivi al primo;

- possono essere assunte obbligazioni concernenti spese di investimento imputabili anche agli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo, a condizione di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento dal momento in cui sorge l'obbligazione, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell'elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all'[articolo 21 del decreto legislativo n. 50 del 2016](#). La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, fino all'esercizio 2015, di una legge di autorizzazione all'indebitamento;

- in caso di esercizio provvisorio la gestione è effettuata sulla base delle autorizzazioni del secondo esercizio dell'ultimo bilancio di previsione approvato;

- tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione possono essere oggetto di provvedimenti di variazione di bilancio nel corso dell'esercizio, secondo le stesse modalità previste per il primo esercizio. In particolare, le variazioni riguardanti gli accantonamenti al fondo pluriennale vincolato devono essere effettuate anche con riferimento agli stanziamenti relativi agli esercizi successivi al fine di garantire sempre l'equivalenza tra l'importo complessivo degli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato e la somma delle due voci riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritte in entrata per ciascun esercizio considerato nel bilancio. Il fondo pluriennale vincolato di entrata del primo esercizio che corrisponde all'importo definitivo del fondo pluriennale vincolato di spesa risultante dal consuntivo (o dal preconsuntivo nelle more del consuntivo).

9.6 Il Quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria

Il quadro generale riassuntivo reca l'esposizione delle previsioni complessive del bilancio in termini di competenza e di cassa classificate per titoli, ed è costituito da un prospetto a sezioni divise nel quale sono indicate:

a) per le entrate gli importi di ciascun titolo, il totale delle entrate finali (costituito dalla somma dei primi 5 titoli), il totale delle entrate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate) e il totale complessivo delle entrate (il totale complessivo delle entrate di cassa è costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo di cassa, il totale complessivo delle entrate di competenza è costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo pluriennale vincolato e l'utilizzo del risultato di amministrazione);

b) per le spese gli importi di ciascun titolo di spesa, il totale delle spese finali (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese), il totale delle spese (costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese e il totale complessivo delle spese (il totale complessivo di cassa è sempre uguale al totale delle spese, mentre il totale complessivo di competenza è costituito dalla somma del totale di spesa con l'eventuale disavanzo di amministrazione riportato in bilancio per la copertura).

Il quadro generale riassuntivo del bilancio fornisce una visione sintetica e globale dell'intera gestione dell'ente, relativa alle operazioni di competenza finanziaria dell'esercizio.

Tutte le voci del prospetto devono essere valorizzate, anche se di importo pari a 0.

9.7 La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto

La tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto è un allegato al bilancio di previsione che evidenzia le risultanze presuntive della gestione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, e consente l'elaborazione di previsioni coerenti con tali risultati. In particolare, la tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto consente di verificare l'esistenza di un eventuale disavanzo e di provvedere alla relativa copertura.

La prima parte del prospetto consente di determinare l'importo del risultato di amministrazione per approssimazioni successive, attraverso:

a) l'indicazione del risultato di amministrazione iniziale dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio, che costituisce un dato certo, determinato dall'ultimo consuntivo approvato;

b) il calcolo del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio alla data in cui si predispose lo schema di bilancio, determinato sulla base delle registrazioni contabili alla data di elaborazione dello schema di bilancio;

c) la stima degli impegni e degli accertamenti che si prevede di registrare nel resto dell'esercizio in corso, e delle variazioni dei residui attivi e passivi che si prevede di effettuare in sede di riaccertamento. Sulla base di tali dati e dell'importo del fondo pluriennale vincolato di spesa definitivamente stanziato in spesa dell'esercizio precedente (se il bilancio di previsione è predisposto nel corso dell'esercizio cui si riferisce, si fa riferimento all'importo del fondo pluriennale cui corrispondono impegni imputati agli esercizi successivi, determinato sulla base del preconsuntivo), si determina il risultato di amministrazione presunto dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione.

Se il bilancio di previsione è approvato successivamente alla data del 31 dicembre dell'esercizio precedente, la parte di cui alla lettera c) è compilata solo per la voce relativa al fondo pluriennale vincolato formatosi nell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione

La seconda parte del prospetto rappresenta la composizione del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio di previsione, costituita:

1) della quota vincolata del risultato di amministrazione del periodo precedente, precisando a quali vincoli si fa riferimento, secondo la classificazione prevista dal principio applicato 9.2. L'elenco analitico dei vincoli è riportato nella nota integrativa, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;

2) dalla quota del risultato di amministrazione accantonata. Gli accantonamenti dell'avanzo sono il fondo crediti di dubbia esigibilità, l'accantonamento per i residui perenti (solo per le regioni) e altri eventuali accantonamenti per passività potenziali;

3) dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti. I fondi destinati a investimento sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione che ancora non hanno finanziato spese di investimento, utilizzabili solo a seguito dell'approvazione del rendiconto;

4) l'eventuale quota libera dell'avanzo di amministrazione presunto utilizzabile solo a seguito dell'approvazione del rendiconto, quando ne sia dimostrata la sua effettiva consistenza e, quindi, nella misura in cui l'avanzo risulti effettivamente realizzato. Nel caso in cui l'importo della quota libera risulti negativo, si è in presenza di un disavanzo di amministrazione, da recuperare secondo le modalità previste nel principio n. 9.2 della contabilità finanziaria.

La terza parte del prospetto indica l'importo della quota vincolata del risultato presunto di amministrazione applicata al primo esercizio del bilancio di previsione finanziario. Al riguardo si rinvia al principio applicato 9.2 riguardante il risultato di amministrazione. L'elenco analitico dei vincoli utilizzati e degli accantonamenti impiegati è riportato nella nota integrativa, distinguendo gli utilizzi dei vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente.

Nel primo esercizio di applicazione della riforma, se il bilancio di previsione è approvato dopo il riaccertamento straordinario dei residui, il prospetto del risultato di amministrazione presunto è sostituito dal prospetto di cui all'allegato n. 5/2 al presente decreto unitamente al prospetto del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 allegato al rendiconto 2014.

9.8 Il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato

Al bilancio di previsione sono allegati almeno tre prospetti concernenti la composizione del fondo pluriennale vincolato, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione.

Al riguardo è importate ricordare che il fondo pluriennale vincolato è cumulato, in quanto l'importo iscritto in entrata in ciascun esercizio riporta tutte le risorse rinviate dagli esercizi precedenti, sia quelle relative agli impegni imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, sia quelle relative agli esercizi successivi.

Trattandosi di un dato cumulato, il fondo consente di rappresentare contabilmente con trasparenza e attendibilità:

a) la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione delle risorse ed il loro effettivo impiego, evidenziando, nel caso in cui le risorse siano costituite da prestiti, il fenomeno, purtroppo frequente presso gli enti locali, dell'acquisizione di liquidità vincolata destinata a restare inutilizzata anche per periodi di tempo lunghi, nonostante comportino rilevanti oneri finanziari;

b) il procedimento di programmazione e realizzazione delle spese pubbliche che impiegano risorse acquisite anticipatamente dall'ente e richiedono un periodo di tempo ultrannuale di attuazione, evidenziando anche i tempi di impiego delle risorse acquisite per la realizzazione di interventi pluriennali, (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo).

Con riferimento all'esercizio per il quale è predisposto, ciascun prospetto evidenzia:

a) l'articolazione per missioni e programmi del fondo iscritto in entrata del bilancio dell'esercizio cui il prospetto si riferisce (nell'entrata del bilancio il fondo è articolato in due sole voci, riguardanti la parte corrente e la parte in conto capitale);

b) la quota del fondo di cui alla lettera a), destinato a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti e imputati all'esercizio cui il prospetto si riferisce, in modo da definire, per differenza, l'importo del fondo proveniente dal passato destinato ad essere rinviato agli esercizi successivi;

c) la quota del fondo pluriennale che si prevede di accantonare nel corso dell'esercizio cui il prospetto si riferisce, rappresentata dall'ammontare degli impegni imputati agli esercizi successivi che si prevede di assumere nel corso dell'esercizio finanziati con risorse accertate nell'esercizio. Nei prospetti riguardanti gli esercizi successivi, tale parte del prospetto può non essere compilata. Nei prospetti degli esercizi successivi al primo, la mancata compilazione di tali colonne presuppone che l'ente prevede di assumere accertamenti e impegni con imputazione agli esercizi successivi solo nel primo esercizio considerato nel bilancio e non anche negli esercizi successivi.

La prima colonna del prospetto indica la ripartizione tra i programmi di spesa del fondo pluriennale vincolato proveniente dagli esercizi precedenti. Il totale di tale colonna, corrisponde alla somma delle due voci iscritte in entrata del bilancio di previsione, riguardanti il fondo pluriennale vincolato (di parte corrente e in conto capitale).

Nel prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato del primo esercizio del bilancio di previsione, gli importi della prima colonna rappresentano la previsione dell'importo che, per ciascun programma, il fondo pluriennale vincolato avrà nel rendiconto della gestione dell'esercizio precedente. Tale importo non dovrebbe essere superiore agli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale del bilancio dell'esercizio precedente, in quanto, se nel corso dell'esercizio gli impegni sono imputati correttamente, il fondo non dovrebbe essere oggetto di significativi incrementi in occasione del riaccertamento ordinario dei residui.

Se il bilancio di previsione è approvato dopo il 31 dicembre, nella prima colonna sono indicati gli importi che, per ciascun programma, risultano indicati nelle voci di spesa riguardanti il fondo pluriennale vincolato nel consuntivo (o nel preconsuntivo) dell'esercizio precedente.

Come evidenziato nel paragrafo 9.4 del presente principio, nel bilancio di previsione 2015-2017, con riferimento all'esercizio 2015, l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari a 0 se il bilancio di previsione è approvato prima del riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'articolo 3, comma 7, del presente decreto. Se il bilancio di previsione è approvato successivamente al riaccertamento straordinario dei residui l'importo complessivo del fondo pluriennale iscritto in entrata è pari alla differenza, se positiva, tra i residui passivi al 31 dicembre 2014 cancellati e reimputati agli esercizi successivi e i residui attivi al 31 dicembre 2014 cancellati e reimputati agli esercizi successivi. Al fine della ripartizione di tale importo nella prima colonna del prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato 2015 è necessario fare riferimento agli stanziamenti corrispondenti a quelli in cui, nell'esercizio 2015 e negli esercizi successivi, sono stati reimputati gli impegni cancellati dall'elenco dei residui passivi al 31 dicembre 2014, esclusi quelli finanziati dagli accertamenti vincolati cancellati dall'elenco dei residui attivi al 31 dicembre 2014 e re imputati (in quanto per tali impegni non si forma il fondo pluriennale vincolato). A fronte di ogni impegno reimputato non finanziato da entrate riaccertate e reimputate, deve essere valorizzato l'importo del fondo nella prima colonna del prospetto.

Nel prospetto concernente la composizione del fondo pluriennale vincolato, gli importi della prima colonna corrispondono a quelli dell'ultima colonna del prospetto relativo all'esercizio precedente, al netto della colonna "imputazione ancora non definita".

La seconda colonna del prospetto indica la quota del fondo iscritta in entrata costituita dalle "Spese impegnate negli esercizi precedenti con copertura costituita dal fondo pluriennale vincolato e imputate all'esercizio N".

Al fine di garantire una corretta gestione del fondo pluriennale vincolato è fondamentale che il sistema informativo contabile dell'ente sia in grado di individuare, per ciascun programma, gli impegni finanziati dal fondo pluriennale vincolato, distinguendoli per esercizio di imputazione. Tra le tecniche che è possibile adottare, la più semplice è una sorta di estensione delle procedure previste per la "prenotazione della

spesa", che prevede, all'avvio delle procedure di spesa riguardanti un particolare programma, la prenotazione sia dello stanziamento del fondo pluriennale in corso di esercizio sia degli stanziamenti di spesa degli esercizi successivi. A seguito della formalizzazione dell'obbligazione, gli stanziamenti di spesa sono impegnati e la prenotazione del fondo pluriennale è confermata con l'iscrizione degli estremi dell'impegno (importo, numero e data dell'impegno, esercizio di imputazione).

In tal modo risulta possibile:

- ai fini della predisposizione del consuntivo, distinguere la quota del fondo che è stata effettivamente utilizzata, dalle quote non utilizzate che costituiscono economia di spesa e confluiscono nel risultato di amministrazione;

- ai fini della predisposizione del bilancio di previsione, distinguere la parte del fondo proveniente dall'esercizio precedente destinata a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti ed imputati all'esercizio cui si riferisce il bilancio, dalla parte del fondo destinata a dare copertura agli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi. Tale seconda quota del fondo deve essere ristanziata nella spesa del bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Ad essa deve essere aggiunta un'ulteriore quota derivante dalla gestione dell'esercizio;

- garantire l'aggiornamento delle scritture riguardanti il fondo, attraverso il ribaltamento, all'inizio di ciascun esercizio, di tutte le informazioni riguardanti gli impegni correlati alla quota del fondo di cui alla lettera b) ristanziata in bilancio.

Al fine di determinare gli importi da iscrivere nella seconda colonna del prospetto riguardante la composizione del fondo del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, se il bilancio è approvato prima del 31 dicembre è necessario considerare:

a) gli impegni assunti negli esercizi precedenti già rendicontati, imputati agli esercizi successivi a quello cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato, oggettivamente determinabili;

b) gli impegni assunti nel corso dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il prospetto, imputati agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato, oggettivamente determinabili;

c) gli impegni che si prevede di assumere nel resto dell'esercizio in corso con imputazione agli esercizi successivi a quelli cui si riferisce il prospetto e finanziati con il fondo pluriennale vincolato.

Se il bilancio di previsione è approvato dopo il 31 dicembre, gli importi da iscrivere nella seconda colonna del prospetto riguardante la composizione del fondo del primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, sono determinati sulla base dei dati di consuntivo e di preconsuntivo anche con riferimento alla lettera c).

La seconda colonna dei prospetti riguardanti la composizione del fondo degli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione è compilata con le stesse modalità indicate per il prospetto relativo al primo esercizio, indicate nell'ipotesi di bilancio approvato prima del 31 dicembre, considerando anche gli impegni che si prevede di assumere negli esercizi successivi con imputazione all'esercizio cui il prospetto si riferisce.

La terza colonna del prospetto è compilata, per ciascun programma, come differenza tra la prima e la seconda.

Le successive colonne indicano gli impegni che, nel corso dell'esercizio cui si riferisce il prospetto, si prevede di assumere ed imputare a ciascuno degli esercizi successivi, finanziati da entrate vincolate che si prevede di accertare nel corso del medesimo esercizio. Nel prospetto riguardante ciascun esercizio considerato nel bilancio è possibile accantonare nel fondo pluriennale vincolato le risorse riguardanti investimenti in corso di definizione che si prevede di avviare nel corso di tale esercizio, per i quali non è possibile prevedere gli esercizi di imputazione delle relative spese.

Considerato che la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e sul relativo elenco annuale, che richiedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati, l'eventuale previsione di investimenti non ancora definiti deve essere adeguatamente motivata nella nota integrativa,

indicando le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione del cronoprogramma della spesa.

L'ultima colonna indica l'importo complessivo del fondo pluriennale vincolato stanziato nella spesa del bilancio dell'esercizio cui il prospetto si riferisce, ed è pari alla somma degli importi delle colonne dalla terza alla settima.

9.9 Il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità

Al bilancio di previsione sono allegati almeno tre prospetti, concernenti la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità, predisposti con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione.

Tali allegati, anche per garantire la confrontabilità dei bilanci, rappresentano la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità a livello di tipologie, indipendentemente dal livello di analisi che l'ente autonomamente sceglie per valutare le proprie entrate.

E' importante ribadire che il prospetto non svolge la funzione di dimostrare la metodologia seguita per calcolare il fondo. Pertanto, le percentuali indicate nella colonna d) non sono quelle individuate per determinare l'ammontare del fondo in applicazione del principio 3.3 della contabilità finanziaria, ma sono il risultato del rapporto tra l'accantonamento effettuato per ciascuna tipologia e l'importo della corrispondente tipologia stanziato nel bilancio di previsione.

In ogni caso, al fine di consentire una valutazione della congruità del fondo, per alcune tipologie di entrata è prevista anche l'indicazione dell'importo della tipologia al netto delle entrate per le quali non è previsto l'obbligo di accantonare risorse nel fondo, quali, ad esempio, i trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche.

Con riferimento all'esercizio per il quale è predisposto, il prospetto, nella prima colonna riporta il codice della voce del piano dei conti corrispondente alla tipologia considerata e nella seconda colonna riporta la denominazione con l'evidenza delle quote che non richiedono l'accantonamento al fondo, in quanto considerate entrate di sicura esigibilità.

Nella colonna (a) devono essere indicati gli stanziamenti di bilancio dell'esercizio di riferimento.

Nella colonna (b) deve essere indicato l'accantonamento obbligatorio al fondo determinato, nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria 3.3.

Nella colonna (c) deve essere indicato l'accantonamento effettivo di bilancio che non deve essere inferiore all'accantonamento obbligatorio al fondo di cui alla colonna (b) ma può essere superiore per libera scelta prudenziale dell'ente che deve darne motivazione nella relazione al bilancio.

L'accantonamento effettivo di bilancio, come risulta dal totale della colonna (c), deve corrispondere all'importo degli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità stanziati nel bilancio di previsione nel titolo secondo della spesa (con riferimento alle entrate di dubbia e difficile esazione del titolo quarto) e nel titolo primo (per le altre entrate di dubbia e difficile esazione).

9.10 Il prospetto degli equilibri di bilancio

Il prospetto degli equilibri di bilancio consente di verificare gli equilibri interni al bilancio di previsione per ciascuno degli esercizi in cui è articolato.

Infatti, il bilancio di previsione, oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario di competenza tra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato, e a garantire un fondo di cassa finale non negativo, deve prevedere:

- l'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria tra le spese correnti incrementate dalle spese per trasferimenti in c/capitale e dalle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, e le entrate correnti, costituite dai primi tre titoli dell'entrata, incrementate dai contributi destinati al rimborso dei prestiti, dal fondo pluriennale vincolato di parte corrente e dall'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente. All'equilibrio di parte corrente

concorrono anche le entrate in conto capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili e l'eventuale saldo negativo delle partite finanziarie. Al riguardo si segnala che l'equilibrio delle partite finanziarie, determinato dalle operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, a seguito dell'adozione del cd. principio della competenza finanziaria potenziata non è più automaticamente garantito. Nel caso di concessioni di crediti o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, il saldo negativo deve essere finanziato da risorse correnti. Pertanto, il saldo negativo delle partite finanziarie concorre all'equilibrio di parte corrente. Invece, l'eventuale saldo positivo delle attività finanziarie, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti, determinando, per la quota destinata agli investimenti, necessariamente un saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente. Considerato che le concessioni crediti degli enti locali sono costituite solo da anticipazioni di liquidità che, per loro natura sono chiuse entro l'anno, il problema dell'equilibrio delle partite finanziarie riguarda soprattutto le regioni che concedono crediti per finanziare investimenti, il cui prospetto degli equilibri dedica un'apposita sezione anche alle partite finanziarie. In occasione di variazioni di bilancio che modificano la previsione del margine corrente è possibile variare anche il prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, al fine di consentire le attestazioni di copertura finanziaria di provvedimenti che comportano impegni per investimenti;

- l'equilibrio in conto capitale in termini di competenza finanziaria, tra le spese di investimento e tutte le risorse acquisite per il loro finanziamento, costituite dalle entrate in conto capitale, dall'accensione di prestiti, dal fondo pluriennale vincolato in c/capitale, dall'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale, e da quelle risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili. Per le regioni, fino all'esercizio 2015, la copertura degli investimenti è costituita anche dai debiti autorizzati con legge e non contratti.

La definizione degli equilibri di bilancio è destinata ad essere integrata al fine di dare attuazione alla legge rinforzata n. 243 del 2012 che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 per gli enti territoriali, prevede il rispetto di ulteriori equilibri in termini di competenza finanziaria e di cassa.

9.11 La nota integrativa al bilancio di previsione

9.11.1 La nota integrativa allegata al bilancio di previsione presenta un contenuto minimo costituito da:

- a) i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo;
- b) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- c) l'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- d) l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
- e) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi;
- f) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;
- g) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
- h) l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'[articolo 172, comma 1, lettera a\)](#) del [decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267](#);

i) l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;

j) altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.

9.11.2 La prima parte della nota integrativa riguarda criteri adottati per la determinazione degli stanziamenti di entrata e di spesa di ciascun esercizio finanziario considerato nel bilancio. Per le entrate una particolare attenzione è dedicata alle previsioni riguardanti le principali imposte e tasse, agli effetti connessi alle disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle oggetto di prima applicazione e di quelle recanti esenzioni o riduzioni, con l'indicazione della natura delle agevolazioni, dei soggetti e delle categorie dei beneficiari e degli obiettivi perseguiti.

Per la spesa, relativamente al contenuto di ciascun programma di spesa, la nota integrativa illustra i criteri di formulazione delle previsioni, con riguardo, in particolare:

- alle varie tipologie di spesa e ai relativi riferimenti legislativi, con indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale;

- agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti ai fondi spese e ai fondi rischi, con particolare riferimento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

9.11.3 La nota analizza altresì l'articolazione e la relazione tra le entrate e le spese ricorrenti e quelle non ricorrenti. Al riguardo si ricorda che le entrate sono distinte in ricorrenti e non ricorrenti a seconda se l'acquisizione dell'entrata sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi, e le spese sono distinte in ricorrente e non ricorrente, a seconda se la spesa sia prevista a regime o limitata ad uno o più esercizi.

Sono, in ogni caso, da considerarsi non ricorrenti le entrate riguardanti:

a) donazioni, sanatorie, abusi edilizi e sanzioni;

b) condoni;

c) gettiti derivanti dalla lotta all'evasione tributaria;

d) entrate per eventi calamitosi;

e) alienazione di immobilizzazioni;

f) le accensioni di prestiti;

g) i contributi agli investimenti, a meno che non siano espressamente definitivi "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.

Sono, in ogni caso, da considerarsi non ricorrenti, le spese riguardanti:

a) le consultazioni elettorali o referendarie locali,

b) i ripiani disavanzi pregressi di aziende e società e gli altri trasferimenti in c/capitale,

c) gli eventi calamitosi,

d) le sentenze esecutive ed atti equiparati,

e) gli investimenti diretti,

Cap. di entrata	Descr.	Capitolo di spesa	Descr.	Risorse vinc. al 1/1/N-1	Accertamenti presunti esercizio N-1 ⁽²⁾	Impegni pres. eserc. N-1	Fondo plur. vinc. pres. al 31/12/N-1	Cancellazione dell'accertamento o eliminazione del vincolo (+) e cancellazione degli impegni (-)	Risorse vincolate presunte al 31/12/N-1	Utilizzo risorse vincolate presunte nell'eserc. N
				(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)=- (a) + (b) - (c) - (d) - (e)	(g)
<u>Vincoli</u>										
<u>derivanti dalla</u>										
<u>legge</u>										
Totale vincoli derivanti dalla legge (l)				0	0	0	0		0	0
<u>Vincoli derivanti da</u>										
<u>Trasferimenti</u>										
Totale vincoli derivanti da trasferimenti (t)				0	0	0	0		0	0
<u>Vincoli derivanti da</u>										
<u>finanziamenti</u>										
Totale vincoli derivanti da finanziamenti (f)				0	0	0	0		0	0
<u>Vincoli formalmente</u>										
<u>attribuiti dall'ente</u>										
Totale vincoli formalmente attribuiti dall'ente (e)										
<u>Altri vincoli</u>										
Totale altri vincoli (v)										
Totale risorse vincolate ⁽¹⁾ (l) + (t) + (f) + (e) + (v)				0	0	0	0		0	0
Quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo residui perenti riguardante le spese vincolate (solo per le regioni)									0	
Quota del risultato di amministrazione accantonato al fondo crediti di dubbia esigibilità riguardanti le risorse vincolate ⁽³⁾										
Quota del risultato di amministrazione accantonato per altri fondi rischi riguardanti le risorse vincolate										
Totale risorse vincolate al netto degli accantonamenti, rappresentato nell'allegato riguardante il risultato di amministrazione presunto									0	

(¹) Analoga tabella è compresa anche nella relazione della gestione al rendiconto.

(1) Importo immediatamente utilizzabile nelle more dell'approvazione del rendiconto. Nel corso dell'esercizio provvisorio è utilizzabile nei limiti di quanto previsto nel principio applicato della contabilità finanziaria.

(2) Nei casi in cui la legge o i principi contabili prevedono che i vincoli sono determinati facendo riferimento all'accertamento al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità o al netto di altri fondi, indicare l'accertamento netto vincolato. In tutti gli altri casi indicare l'accertamento complessivo delle entrate vincolate.

3) Non comprende la quota del fondo riguardante accertamenti di cui alla nota 2)

f) i contributi agli investimenti.

9.11.4 Nel caso in cui il bilancio di previsione preveda l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione, l'elenco analitico riguardante le quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente e i relativi utilizzi è costituito dalla seguente tabella.

Al riguardo si ricorda che l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione è sempre consentito, secondo le modalità di cui al principio applicato 9.2, anche nelle more dell'approvazione del rendiconto della gestione, mentre l'utilizzo delle quote accantonate è ammesso solo a seguito dell'approvazione del rendiconto o sulla base dell'approvazione del prospetto concernente il risultato di amministrazione presunto aggiornato sulla base dei dati di preconsuntivo.

1) Elenco analitico delle risorse vincolate rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto.

Si ricorda che, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria 9.2, le risorse destinate al cofinanziamento nazionale sono classificate tra i vincoli derivanti da trasferimenti. Considerato che per tali risorse non è possibile fare riferimento ad uno specifico capitolo di entrate, nella colonna «Capitolo di entrata» si indica «Cof. Naz.» La stessa tabella aggiornata, unitamente alle tabelle n. 2) e 3) di seguito riportate:

a) è allegata al prospetto aggiornato riguardante il risultato di amministrazione presunto, predisposto sulla base di dati di preconsuntivo, previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria n. 9.1 in caso di utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione attraverso una variazione di bilancio nelle more dell'approvazione del rendiconto. Tale prospetto è necessariamente approvato entro il 31 gennaio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce, se il bilancio di previsione prevede l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione;

b) è riportata nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto. (eliminando il riferimento alla natura presunta delle voci).

Per vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili si intendono i vincoli previsti dalle legge statali e regionali nei confronti degli enti locali e quelli previsti dalla legge statale nei confronti delle regioni, esclusi i casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su propri trasferimenti di risorse a favore di terzi, che si configurano come vincoli derivanti da trasferimenti. Esempificazioni di vincoli derivanti dai principi contabili sono indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria 9.2

Con riferimento ai vincoli di destinazione delle entrate derivanti dalle sanzioni per violazioni del codice della strada, nella colonna b) è indicato il totale degli accertamenti delle entrate da sanzioni, dedotto lo stanziamento definitivo al fondo crediti di dubbia esigibilità/fondo svalutazione crediti riguardante tale entrate e gli impegni assunti per il compenso al concessionario;:

Per vincoli derivanti dai trasferimenti si intendono gli specifici vincoli di utilizzo di risorse trasferite per la realizzazione di una determinata spesa. E' necessario distinguere le entrate vincolate alla realizzazione di una specifica spesa, dalle entrate destinate al finanziamento di una generale categoria di spese, quali la spesa sanitaria o la spesa UE. La natura vincolata dei trasferimenti UE si estende alle risorse destinate al cofinanziamento nazionale. Pertanto, tali risorse devono essere considerate come "vincolate da trasferimenti" ancorché derivanti da entrate proprie dell'ente. Per gli enti locali, la natura vincolata di tali risorse non rileva ai fini della disciplina dei vincoli di cassa. Fermo restando l'obbligo di rispettare sia i vincoli specifici che la destinazione generica delle risorse acquisite, si sottolinea che la disciplina prevista per l'utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione non riguarda le cd. risorse destinate.

Per vincoli derivanti da mutui e altri finanziamenti si intendono tutti i debiti contratti dall'ente, vincolati alla realizzazione di specifici investimenti, salvo i mutui contratti dalle regioni a fronte di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato;

Per vincoli formalmente attribuiti dall'ente si intendono quelli previsti dal principio applicato 9.2, derivanti da "entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio (per gli enti locali compresi quelli ai sensi dell'articolo 193 del TUEL, nel caso in cui sia stata accertata, nell'anno in corso e nei due anni precedenti l'assenza dell' equilibrio generale di bilancio)". Con particolare riferimento alle regioni si rappresenta che:

a) le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato;

b) i vincoli attribuiti dalla regione con propria legge regionale, sono considerati "vincoli formalmente attribuiti dalla regione e non "vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili".

Nel bilancio di previsione 2015, le regioni che hanno ancora residui perenti, aggiungono alla tabella una colonna, prima di quella riguardante l'utilizzo presunto delle risorse vincolate, per rappresentare il "di cui" dell'importo delle risorse vincolate presunte alla data del 31 dicembre N-1, costituito da residui perenti (comprende sia lo stock dei residui mandati in perenzione negli esercizi precedente e non ancora reiscritto e una stima degli ultimi residui che si prevede di mandare in perenzione in sede di rendiconto 2014).

In caso di esercizio provvisorio e di approvazione del bilancio di previsione dopo l'approvazione del rendiconto, l'elenco analitico delle risorse accantonate e dei relativi utilizzi è costituito dalla seguente tabella:

2) Elenco analitico delle risorse accantonate rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto elaborato sulla base di dati di preconsuntivo(*)

Capitolo di spesa	descrizione	Risorse accantonate al 1/1/N-1	Utilizzo accantonamenti nell'esercizio o N-1	Accantonamenti stanziati nell'esercizio N-1	Risorse accantonate presunte al 31/12/N-1
		(a)	(b)	(c)	(d)=(a)-(b)+(c)
			(2)		
			(2)		
Totale					

(*) Analoga tabella è compresa anche nella relazione della gestione al rendiconto.

(1) La nota integrativa comprende anche l'elenco dei residui perenti delle regioni, con separata indicazione dei residui perenti a valere di risorse vincolate

(2) Indicare l'utilizzo del fondo che si prevede di effettuare in occasione del riaccertamento ordinario (o straordinario) dei residui.

3) Analisi delle risorse destinate agli investimenti rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione presunto elaborato sulla base di dati di preconsuntivo (*).

Capitolo di entrata	Descriz.	Capitolo di spesa	Descriz.	Risorse destinate agli investim. al 1/1/N-1	Accert. Pres. esercizio N-1	Impegni pres. eserc. N-1	Fondo plurienn. vinc. pres. al 31/12/N-1	Cancellazione dell'accertam.	Risorse destinate agli investim. al 31/12/N-1
				(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)=(a) +(b)-(c)- (d)-(e)
Totale									0
Quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo residui perenti riguardante le spese vincolate (solo per le regioni)									
Quota del risultato di amministrazione accantonato al fondo crediti di dubbia esigibilità riguardanti le risorse vincolate (3)									
Quota del risultato di amministrazione accantonato per altri fondi rischi riguardanti le risorse vincolate									
Totale risorse destinate agli investimenti al netto degli accantonamenti, rappresentato nell'allegato riguardante il risultato di amministrazione presunto									
(*) Analoga tabella è compresa anche nella relazione della gestione al rendiconto.									
(1) Le risorse destinate agli investimenti costituiscono una componente del risultato di amministrazione utilizzabile solo a seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente.									

Con l'esclusione delle regioni, nei primi tre esercizi, a decorrere dal 2015, al fine di consentire l'adeguamento delle procedure informatiche, le tre tabelle riguardanti gli elenchi analitici possono non fare riferimento ai capitoli del bilancio gestionale (PEG) ma all'oggetto dell'entrata e della spesa (contributi agli investimenti, mutui, entrate da sanzioni al codice della strada, ecc.).

9.11.5 La nota integrativa, con riferimento ai contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata, deve indicare gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio per ciascuna operazione in derivati.

A tal fine, per ciascuna operazione in derivati sono indicate:

a) -informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;

b) il loro fair value alla data di predisposizione del bilancio di previsione, determinato secondo le modalità previste dall'articolo [1, comma 3, del D.Lgs. 30 dicembre 2003, n. 394](#);

c) il valore nominale e il fair value alla data di predisposizione del bilancio di previsione, della passività sulla quale insiste il derivato stesso e il relativo tasso di interesse;

d) Gli stanziamenti del bilancio di previsione relativi ai flussi di entrata e di spesa riguardanti ciascun derivato, relativi agli esercizi considerati nel bilancio e i criteri di valutazione adottati per l'elaborazione di tali previsioni

e) il tasso costo finale sintetico presunto a carico dell'Ente, calcolato, per ciascun esercizio cui il bilancio si riferisce, secondo la seguente formulazione: $(TFSCFS = \{[(\text{Interessi su debito sottostante} \pm \text{Differenziali swap}) * 36000] / [(\text{Nominale} * 365^{442})]\}$. Gli importi relativi agli interessi e ai differenziali swap sono calcolati facendo riferimento ai stanziamenti iscritti in bilancio,

Ai fini dell'applicazione del presente principio, per la definizione di strumento finanziario derivato si fa riferimento ai principi contabili riconosciuti in ambito internazionale e compatibili con la disciplina in materia dell'Unione europea.

9.11.6. L'art. 11, comma 5, lettera d) del presente decreto prevede che la nota integrativa indichi l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili.

L'elenco degli interventi programmati per spese di investimento, articolato secondo la differente natura delle risorse disponibili, è predisposto con riferimento a ciascun esercizio considerato nel bilancio di previsione, attraverso l'indicazione degli articoli/capitoli e dei relativi investimenti.

Le risorse destinabili al finanziamento delle spese di investimento sono costituite da:

- a) le entrate correnti (titoli 1, 2 e 3) non destinate al finanziamento delle spese correnti e del rimborso dei prestiti;
- b) le entrate in conto capitale (titolo 4);
- c) le entrate da riduzione di attività finanziarie (titolo 5) eccedenti rispetto alla spese per incremento delle attività finanziarie, destinabili al finanziamento degli investimenti oltre che all'estinzione anticipata dei prestiti;
- d) le entrate da accensione prestiti (Titolo 5), che costituiscono il ricorso al debito.

Le risorse di cui alle lettere da b) a d) costituiscono copertura finanziaria degli impegni concernenti le spese di investimento a seguito dell'accertamento delle entrate, esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra amministrazione pubblica.

Le risorse di cui alla lettera a) costituiscono copertura finanziaria alle spese di investimento, con modalità differenti per impegni imputati all'esercizio in corso di gestione o per gli impegni imputati agli esercizi successivi.

Per gli impegni concernenti investimenti imputati all'esercizio in corso di gestione, la copertura è costituita dall'intero importo del saldo positivo di parte corrente previsto nel bilancio di previsione per l'esercizio in corso di gestione.

Per gli impegni concernenti investimenti imputati agli esercizi successivi a quello in corso di gestione la copertura è costituita da quota parte del saldo positivo di parte corrente previsto per ciascun esercizio se risultano rispettate una serie di condizioni previste dal principio contabile generale della competenza finanziaria, specificate nel principio applicato della contabilità finanziaria (da 5.3.5 a 5.3.10).

Al fine di garantire la corretta applicazione di tali principi, nella sezione della nota integrativa riguardante l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento, è dedicata una particolare attenzione agli investimenti finanziati dalle previsioni di entrate correnti risultanti dal saldo positivo di parte corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione.

In relazione alla differente disciplina delle modalità di copertura e delle verifiche da effettuare ai fini dell'attestazione della copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo ad impegni concernenti investimenti, per ciascun esercizio compreso nel bilancio di previsione successivo a quello in corso di gestione, tale saldo positivo è distinto nelle seguenti componenti ⁽¹⁴³⁾:

una quota di importo non superiore al limite previsto dal principio contabile generale n. 16, specificato dal principio applicato della contabilità finanziaria n. 5.3.6, una quota costituita dal 50% del margine corrente derivante dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali e dalla maggiorazione di oneri concessori e sanzioni, formalmente deliberate,

una quota derivante da riduzioni permanenti di spese correnti, già realizzate, risultanti da un titolo giuridico perfezionato.

Con riferimento a ciascuna quota del saldo positivo di parte corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio relativo agli esercizi successivi al primo, la nota integrativa:

- a) descrive le modalità di quantificazione della stessa;
- b) da atto del rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dal principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria e dei relativi principi applicati;
- c) riporta l'elenco dei capitoli/articoli di spesa concernenti gli investimenti che si prevede di stanziare nel bilancio gestionale/PEG per gli esercizi successivi a quello in corso di gestione, e di cui ciascuna componente del saldo positivo costituisce la copertura finanziaria.

In occasione dell'attestazione di copertura finanziaria, la consueta verifica concernente la capienza degli stanziamenti, sia riferiti all'esercizio in corso che a quelli successivi, riguardanti tali capitoli/articoli costituisce il riscontro della copertura finanziaria dei provvedimenti che comportano impegni per investimenti finanziati dal saldo positivo di parte corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio.

In occasione di variazioni di bilancio che modificano la previsione del margine corrente è possibile variare anche la sezione della nota integrativa che elenca gli investimenti finanziati con la previsione del margine corrente, al fine di consentire le attestazioni di copertura finanziaria di provvedimenti che comportano impegni per investimenti.

9.11.7 L'art. 4, comma 6, 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 nota integrativa al bilancio di previsione indica le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo applicato al bilancio distintamente per la quota derivante dal riaccertamento straordinario rispetto a quella derivante dalla gestione ordinaria. La nota integrativa indica altresì le modalità di copertura contabile dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'art. 3, comma 13, del decreto legislativo n. 118 del 2011."

Pertanto, la nota integrativa descrive la composizione del risultato di amministrazione presunto individuato nell'allegato a) al bilancio di previsione (lettera E), se negativo e, per ciascuna componente del disavanzo, indica le modalità di ripiano definite in attuazione delle rispettive discipline e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione.

Tali indicazioni sono sinteticamente riepilogate nelle seguenti tabelle:

ANALISI DEL DISAVANZO PRESUNTO	COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO PRESUNTO				
	ALLA DATA DI RIFERIMENTO DEL RENDICONTO DEL PENULTIMO ESERCIZIO PRECEDENTE ⁽¹⁾ (a)	DISAVANZO PRESUNTO (b) ⁽²⁾	DISAVANZO RIPIANATO NEL PRECEDENTE ESERCIZIO (c) = (a) - (b) ⁽³⁾	QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE ⁽⁴⁾ (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (e) = (d) - (c) ⁽⁵⁾
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)					
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui					

Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni)					
Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all' art. 243-bis TUEL (solo enti locali)					
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 precedente					
Totale	0		0	0	0

(1) Gli enti che non hanno approvato il rendiconto dell'esercizio precedente quello cui si riferisce il risultato di amministrazione presunto, fanno riferimento a dati di preconsuntivo

(2) Il totale corrisponde all'importo di cui alla lettera E dell'allegato a) al bilancio di previsione, concernente il risultato di amministrazione presunto (se negativo). Se il rendiconto dell'esercizio precedente è già stato approvato si fa riferimento al disavanzo effettivo.

(3) Indicare solo importi positivi (che rappresentano disavanzo effettivamente ripianato)

(4) Indicare gli importi definitivi iscritti nel precedente bilancio di previsione come ripiano del disavanzo, distintamente per le varie componenti che compongono il disavanzo, nel rispetto della legge

(5) Indicare solo importi positivi

MODALITA' COPERTURA DEL DISAVANZO	COMPOSIZIONE DISAVANZO PRESUNTO ⁽⁵⁾	COPERTURA DEL DISAVANZO PRESUNTO PER ESERCIZIO			
		Esercizio N ⁽⁶⁾	Esercizio N+1	Esercizio N+2	Esercizi successivi
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le regioni e le Province autonome)					-
Disavanzo al 31.12.2014					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui					
Disavanzo tecnico al 31 dicembre					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL 35/2013 (solo per le regioni)					

Disavanzo da ripianare secondo la procedure di cui all' <i>art. 243-bis TUE</i> (7)					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio					
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente					-
Totale	0	0	0	0	0
<p>(5) Corrisponde alla colonna (b) della tabella precedente</p> <p>(6) Comprende la quota del disavanzo non ripianata nell'esercizio precedente, secondo le modalità previste dalle norme.</p> <p>(7) Solo per gli enti che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale approvata dalla competente sezione regionale della Corte dei conti.</p>					

In attuazione dell'art. 4, comma 5, decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, del 2 aprile 2015, analoghe tabelle sono riportate nella parte delle relazione sulla gestione al rendiconto che analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio.