



CONSIGLIO REGIONALE DELLA SARDEGNA
QUINDICESIMA LEGISLATURA

Cagliari,

PROT. /S.C.

ONOREVOLE PRESIDENTE
DELLA PRIMA COMMISSIONE

ONOREVOLE PRESIDENTE
DELLA TERZA COMMISSIONE
S E D E

OGGETTO: Corte dei Conti - Sezione di controllo - Delib. 57/2017/ FRG –
Monitoraggio sulla corretta applicazione della contabilità armonizzata nei Comuni
della Sardegna (Rel. 60)

L'atto in oggetto è trasmesso per competenza alle Commissioni
presiedute dalle SS.VV. Onorevoli.

IL PRESIDENTE

Gianfranco Ganau

Da "sardegna.controllo.supporto@corteconticert.it" <sardegna.controllo.supporto@corteconticert.it>
"Autonomie Locali presidenzaautonomielocali.net" <posta-certificata@sicurezza postale.it>, "ASSESSORE EE.LL. Eriu" <eell.assessore@pec.regione.sardegna.it>,
"Consiglio Regionale Sardegna" <presidenzaconsiglio@consreg Sardegna.it>, "Consiglio Autonomie Locali SARDEGNA" <cal Sardegna@autonomielocali.org>,
"Consiglio regionale sardegna pec" <consiglioregionale@pec.crsardegna.it>, "presidenza.dirgen@pec.regione.sardegna.it",
A "presidenza.dirgen@pec.regione.sardegna.it", "programmazione@pec.regione.sardegna.it" <programmazione@pec.regione.sardegna.it>,
"pres.ragioneria@pec.regione.sardegna.it" <pres.ragioneria@pec.regione.sardegna.it>, "prog.assessore@pec.regione.sardegna.it" <prog.assessore@pec.regione.sardegna.it>,
"prog.assessore@pec.regione.sardegna.it", "presidenza@pec.regione.sardegna.it" <presidenza@pec.regione.sardegna.it>,
"eell.assessore@pec.regione.sardegna.it" <eell.assessore@pec.regione.sardegna.it>, "enti.locali@pec.regione.sardegna.it" <enti.locali@pec.regione.sardegna.it>,
"enti.locali@pec.regione.sardegna.it", "ANCI SARDEGNA" <ancisardegna@pec.it>

Data venerdì 9 giugno 2017 - 08:42

0004791-08/06/2017-SC_SAR-S10-P - Pubblicazione Delibera n. 57/2017/FRG

Al Presidente della Regione
Al Presidente del Consiglio Regionale
All'Assessore Enti Locali, finanze ed Urbanistica
All'Assessore alla Programmazione, bilancio ed assetto del territorio
Al Direttore Generale della Presidenza
Al Direttore Generale degli Enti Locali e Finanze
Al Direttore Generale dei Servizi Finanziari
Al Consiglio delle Autonomie Locali della Sardegna
Al Presidente dell'ANCI Sardegna

LORO SEDI

0004791-08/06/2017-SC_SAR-S10-P - Pubblicazione Delibera n. 57/2017/FRG: Analisi delle modalità con le quali i comuni della Sardegna hanno sviluppato i passaggi per l'introduzione della contabilità armonizzata, con riguardo alle operazioni di revisione straordinaria delle partite debitorie e creditorie e alle correlate operazioni di svalutazione dei crediti pregressi con accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità (Fede) e alla costituzione e gestione del Fondo pluriennale vincolato (Fpv).

Si trasmette in allegato la delibera di cui all'oggetto, adottata da questa Sezione di Controllo e depositata in data 8/06/2017.

La stessa potrà essere inoltre consultata presso il sito istituzionale nella banca dati controllo, sul quale è pubblicata, al seguente indirizzo:

http://www.corteconti.it/servizi_on_line/, banca dati del controllo, specificando nel menù a tendina l'Organo emittente: Sezione controllo regione Sardegna - numero e anno della delibera ed inviando la Ricerca.

Per ogni chiarimento è possibile contattare la scrivente.

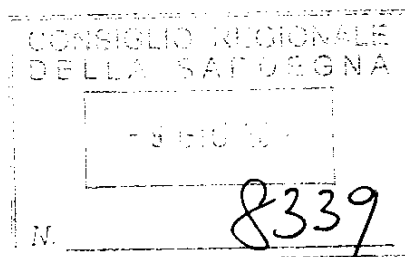
Marina Saviano

Area III F3/
Collaboratore Amministrativo
SERV.SUPP.SEZIONE REG. CONTR.
SS.RR.
SARDEGNA

Indirizzo Via lo Frasso, 4- 09127 Cagliari
tel. 0706000227 e-mail: marina.saviano@corteconti.it

Allegato(1)

57-2017-65320561.tiff.pdf (3395 Kb)
57-2017-FRG-A1.pdf (1608 Kb)
57-2017-FRG.pdf (419 Kb)



SC

CORTE DEI CONTI - CODICE UFF. S10



DOC. INTERNO N. 65320560 del 08/06/2017

Delliberazione n. 57/2017/FRG



**REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI**

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Francesco Petronio	Presidente (relatore)
Maria Paola Marcia	Consigliere
Valeria Mistretta	Consigliere
Lucia d'Ambrosio	Consigliere
Valeria Motzo	Consigliere
Michela Muti	Referendario

nella camera di consiglio del 17 maggio 2017;

Visti gli articoli 97 comma 1, 100 comma 2 e 119 della Costituzione;

Visto il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modifiche e integrazioni;

Visto il Decreto del Presidente della Repubblica 16 gennaio 1978, n. 21, recante le norme di attuazione dello Statuto speciale per la Sardegna e il Decreto Legislativo 9 marzo 1998, n. 74;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'Ordinamento della Repubblica alla Legge Costituzionale 18 ottobre 2001, n.3, ed in particolare l'art. 7, comma 7;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, e le successive modificazioni e integrazioni;



Visto l'art. 1, commi 166 e ss., della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006);

Visto il decreto legge n. 174/2012, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli enti locali e il decreto correttivo 10 agosto 2014 n. 126;

Visto l'art. 2 del Regolamento 16 giugno 2000 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato con deliberazione delle Sezioni Riunite n. 14/DEL/2000 e successive modificazioni e integrazioni;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 5/SEZAUT/2016/INPR con la quale è stato approvato il programma delle attività di controllo della Sezione delle Autonomie per l'anno 2016;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 31/SEZAUT/2016/FRG che approva la relazione su "Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni";

Vista la deliberazione n. 24/2016/INPR con la quale la Sezione di controllo per la Sardegna ha stabilito il "Programma di attività per l'anno 2016" prevedendo, tra l'altro, analisi sulla corretta applicazione del nuovo sistema contabile presso gli enti locali della Regione attraverso *"un sistema razionale di controllo, basato su corrette metodologie di monitoraggio per contrastare la violazione di regole contabili che presiedono alla formazione dei bilanci di previsione e dei conti consuntivi"*;

Vista la deliberazione n. 16/2017/INPR concernente il programma di attività della Sezione di controllo per la Sardegna per l'anno 2017 che prevede in particolare, tra le indagini sugli enti locali indicate nell'allegato A al punto 3.1, una relazione sulla corretta attuazione della contabilità armonizzata nei comuni della Sardegna.

Vista l'ordinanza presidenziale n. 11/2017 del 16 maggio 2017, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio;

Udito nella Camera di consiglio il Presidente relatore;

DELIBERA

di approvare l'unita relazione di controllo: *"Monitoraggio sulla corretta applicazione della contabilità armonizzata nei comuni della Sardegna"*, quale parte integrante della presente deliberazione.

ORDINA

che copia della presente deliberazione, con l'unito referto, sia trasmessa:

- al Presidente della Regione Sardegna, al Presidente del Consiglio Regionale, all'Assessore degli Enti locali, finanze e urbanistica, all'Assessore della Programmazione, bilancio, credito e assetto del territorio, al Direttore Generale della Presidenza, al Direttore Generale degli Enti locali e Finanze, al Direttore Generale dei Servizi Finanziari;
- a tutti i Comuni della Sardegna;
- agli Organi di revisione;
- al Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Sardegna;
- al Presidente dell'ANCI Sardegna.

Così deliberato nella Camera di consiglio del 17 maggio 2017.



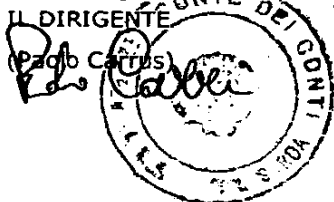
Il Presidente relatore

(Francesco Petronio)

Depositata in Segreteria in data

IL DIRIGENTE

(Piero Carrus)



Registro: CRS, Prot.: 008380 del: 12/06/2017

CORTE DEI CONTI - CODICE UFF. S10



DOC. INTERNO N. 65320560 del 08/06/2017



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA SARDEGNA

MONITORAGGIO SULLA CORRETTA APPLICAZIONE DELLA CONTABILITÀ ARMONIZZATA NEI COMUNI

| 2017 |

Deliberazione n. SRCSAR/57/2017/FRG



CORTE DEI CONTI

**MONITORAGGIO SULLA CORRETTA
APPLICAZIONE DELLA CONTABILITÀ
ARMONIZZATA NEI COMUNI**

2017

Deliberazione n. SRCSAR/57/2017/FRG

RELATORE: **Presidente Francesco PETRONIO**

Hanno collaborato all'istruttoria:

Dirigente Dott. Giuseppe MULLANO

Funzionari:

Dott.ssa Anna ANGIONI

Dott.ssa Maria Angela CASULA

Supporto elaborazione dati:

Sig. Gianfranco SIMONETTI

RELAZIONE

Premessa

La Sezione di controllo per la Sardegna nel programma annuale per il 2016, approvato con deliberazione n. 24/2015/INPR, ha inserito un'indagine sullo stato della finanza degli enti locali nella regione, con l'obiettivo di effettuare una prima ricognizione sullo stato della finanza locale nell'isola, cercando di cogliere gli aspetti rilevanti nella fase congiunturale in atto, anche con riferimento al processo di riordino istituzionale delle funzioni di area vasta.

Un aspetto di particolare interesse dell'indagine denominata "*Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali in Sardegna - esercizi 2011/2014*" (approvata dalla Sezione di controllo per la Sardegna, con la deliberazione n. 42/2016/FRG) è costituito dalla raccolta di una serie di dati significativi nell'ultimo esercizio prima del passaggio alla nuova contabilità armonizzata, che costituisce una base rilevante per il confronto con gli effetti prodotti dall'applicazione dei nuovi principi contabili.

La relazione ha riportato gli andamenti complessivi della finanza locale in Sardegna, avvalendosi di un quadro conoscitivo basato principalmente sull'analisi dei rendiconti di gestione, per la verifica del rispetto degli equilibri di bilancio, mettendo in risalto allo stesso tempo le principali particolarità e aspetti critici.

Come è noto con il d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, recante "*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*", è stato introdotto un nuovo sistema contabile che ha richiesto un complesso iter di adeguamento, preceduto da una fase di sperimentazione presso alcuni enti ed accompagnato da una serie di delibere della Sezione delle autonomie che hanno tracciato il percorso per una corretta attuazione dei nuovi principi contabili.

La Sezione delle autonomie, con la deliberazione n. 24/2016/INPR¹, emessa nella funzione di indirizzo per l'emanazione delle linee guida per i controlli, ha considerato di fondamentale rilevanza l'attività svolta nell'esercizio 2016 nel processo di entrata a regime della riforma contabile.

La completa attuazione del nuovo sistema contabile armonizzato deve essere realizzata attraverso una serie di passaggi che costituiscono un importante banco di prova per l'affidabilità dei documenti contabili, pertanto le indicazioni si appuntano, in particolare, sugli adempimenti

¹ Delibera di approvazione delle linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Bilancio di previsione 2016-2018.

suddetti oltre che sui profili da monitorare per il rispetto dei vincoli di finanza pubblica e per il conseguimento degli equilibri di bilancio.

Nel quadro normativo di riferimento connesso all'entrata a regime del nuovo sistema di contabilità armonizzata per gli enti locali rivestono particolare rilevanza le disposizioni che regolano l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e la conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione, a seguito della costituzione del Fpv e del Fcde. Si tratta di un passaggio che rappresenta il fondamentale momento di inizio per l'avvio della contabilità armonizzata con l'abbandono del precedente sistema, nella direzione di una maggiore trasparenza e rappresentatività delle gestioni.

Questa operazione che segna il discrimine tra le due discipline dovrebbe condurre ad applicare alla gestione dei residui i nuovi principi contabili. È rilevante che questo adempimento avvenga seguendo un procedimento corretto che consenta anche l'individuazione di obbligazioni giuridicamente inesistenti da estrapolare dalle scritture, elevando il livello di veridicità dei conti. Inoltre, l'esatta definizione del passaggio in esame proietta effetti sugli esercizi futuri, in quanto si connette con taluni nuovi istituti contabili, quali il fondo crediti di dubbia esigibilità e il fondo pluriennale vincolato,

La Sezione delle autonomie, ha spesso appuntato l'attenzione su questi temi e in più occasioni è intervenuta con le deliberazioni adottate a fornire agli enti territoriali strumenti di orientamento che possono essere ricondotti nell'ambito delle linee guida di indirizzo per l'attività di controllo ex art.1, commi 166 e seguenti della legge n. 266/2005.

Rilevano in particolare le delibere n. 4/2015/INPR, n. 32/2015/INPR e n. 9/2016/INPR, rivolte agli organi di revisione contabile degli enti locali che riguardano i passaggi cruciali per l'entrata a regime dell'armonizzazione contabile e in particolare analizzano puntualmente gli adempimenti per un corretto riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi e per la quantificazione del Fpv e del Fcde. Vengono in rilievo sia le operazioni propedeutiche ad un corretto avvio dell'armonizzazione contabile che le modalità per operare in modo conforme gli adempimenti richiesti dall'entrata a regime della riforma per la corretta applicazione degli istituti dell'armonizzazione contabile.

Le deliberazioni, rivolte ad orientare i comportamenti degli organi di revisione contabile, costituiscono indirizzi anche per le correlate attività di controllo delle Sezioni regionali della Corte dei conti.

Nell'ambito delle verifiche su questi temi, la Sezione delle autonomie con la deliberazione 31/SEZAUT/2016/FRG ha approvato una relazione al Parlamento su "*Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei comuni*".

L'analisi sulla quale si fonda la relazione è rivolta a verificare l'affidabilità della predisposizione degli adempimenti prodromici all'avvio del nuovo sistema di contabilità ed è incentrata sul piano finanziario; inoltre in tale sede sono stati anche esaminati atti di gestione, al fine di valutare la corretta esecuzione dei passaggi procedurali.

Il livello di realizzazione degli obiettivi perseguiti dal legislatore viene rilevato su un piano generale attraverso i dati finanziari aggregati, inoltre vengono esaminati anche gli atti che riepilogano i momenti fondamentali del procedimento, precisamente tracciati dalle norme.

Anche le Sezioni regionali sono chiamate, nell'ambito del controllo sui bilanci e rendiconti degli enti locali di competenza, ad analizzare le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui e i connessi adempimenti. Queste verifiche possono svolgere anche una rilevante funzione di indirizzo per gli enti nella transizione al nuovo sistema contabile e cercare di dare indicazioni per correggere errori o comportamenti elusivi che rischiano di trascinarsi negli esercizi futuri, inficiando l'attendibilità dei conti.

In questo solco si inserisce la presente indagine, inclusa nel programma di controllo per il 2016, che partendo dagli esiti della ricognizione effettuata lo scorso anno, intende verificare come i comuni della Sardegna abbiano affrontato il passaggio al nuovo ordinamento e se tali operazioni abbiano ottenuto effetti in linea con gli obiettivi perseguiti dal nuovo sistema contabile.

Gli strumenti per realizzare quest'analisi sono sostanzialmente quelli utilizzati dalla Sezione delle autonomie per lo svolgimento di quella generale e la Sezione di controllo regionale si avvantaggia della maggiore prossimità agli enti e delle ripetute analisi svolte sia a carattere generale che con riferimento al singolo ente in sede di verifica dei bilanci e dei rendiconti.

Va ricordato infine, che con il nuovo sistema di contabilità oltre ai principi vengono modificati anche gli schemi contabili e i sistemi di classificazioni, per cui dovrà essere dismesso il sistema di raccolta dei dati dei rendiconti in uso "*Sirtel*²", che potrà continuare a costituire la base storica dei dati e dovrà andare a regime il nuovo sistema informativo confluito nella banca dati unitaria della pubblica amministrazione (BDAP³).

² Sirtel: Sistema Informativo Rendicontazione Telematica Enti Locali della Corte dei conti.

³ La BDAP: Banca Dati Amministrazioni Pubbliche istituita dalla legge 196/2009, presso il Ministero dell'economia e delle finanze è fruibile agli utenti delle Amministrazioni Pubbliche previa registrazione. Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 12 maggio 2016, in applicazione dell'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009 n. 196 e dell'articolo 4 commi 6 e 7 del d.lgs n. 118 del 2011, definisce le modalità di trasmissione dei bilanci e dei dati contabili delle Regioni, delle Province autonome di Trento e di

Il quadro normativo dell'armonizzazione contabile. I nuovi principi contabili.

Il processo di armonizzazione dei sistemi contabili è rivolto a consolidare i conti pubblici e ad aumentarne la trasparenza attraverso la promozione di un linguaggio comune dei sistemi contabili, che li renda omogenei e confrontabili. Esso costituisce una parziale attuazione delle direttive dell'Unione Europea 2011/85/UE⁴ che ha fissato regole minime comuni per i quadri di bilancio nazionali finalizzate a renderli più trasparenti e confrontabili e che tra l'altro ha posto l'obiettivo di impiegare sistemi contabili uniformi per i diversi settori della PA.

L'attuazione di questi obiettivi rappresenta una fase di basilare rilevanza per la finanza pubblica. L'armonizzazione si fonda su principi contabili generali⁵, introdotti dal d.lgs 23 giugno 2011, n. 118 *“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”*, da ultimo modificato dal d.lgs. 10 agosto 2014 n. 126, che rispondono anche all'esigenza di adeguamento alla normativa comunitaria ed ai principi contabili internazionali.

Alla base del nuovo sistema contabile armonizzato degli enti territoriali si pongono i principi costituzionali riguardanti la tutela degli equilibri di bilancio⁶, la copertura finanziaria⁷ e l'armonizzazione delle regole contabili, in raccordo con le previsioni normative dell'Unione Europea.

Il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica fissati in sede comunitaria, nonché il controllo della loro effettiva realizzazione può essere assicurato attraverso il consolidamento dei conti pubblici, attuato secondo i criteri della prudenza, affidabilità e appropriatezza.

Allo scopo di poter conseguire gli obiettivi complessivi della riforma è necessaria una profonda revisione del sistema di contabilità in uso, affiancando alla contabilità finanziaria un sistema di contabilità economico - patrimoniale, ispirati a comuni criteri di contabilizzazione, e un piano integrato dei conti, finalizzato a garantire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici. Il nuovo sistema di bilancio costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione,

Bolzano, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali, alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche, gestita dalla Ragioneria Generale dello Stato.

⁴ Inclusa nei provvedimenti noti come *Six pack*.

⁵ Alcuni principi sono mutuati dalla contabilità aziendale (prudenza, significatività, rilevanza, continuità, competenza economica); altri (prevalenza della sostanza sulla forma) derivano dai principi contabili internazionali (IAS).

⁶ In materia di pareggio di bilancio ed equilibrio, vedasi la sentenza n. 70/2012 della Corte Costituzionale.

⁷ Di cui all'art. 81 della Costituzione. Il principio di unità del bilancio, di integrità ed universalità costituiscono *“profilo attuativo”* dell'art. 81 della Costituzione (vedasi Corte Costituzionale, sentenza n. 192 del 2012).

gestione e rendicontazione e, inoltre, l'introduzione dell'obbligo di redazione di un bilancio consolidato consente in prospettiva una visione più ampia della effettiva situazione degli enti.

Un principio cardine della riforma è quello della competenza finanziaria "*potenziata*" che trova supporto nella gestione degli impegni di spesa pluriennali e nell'istituzione del Fondo pluriennale vincolato e del Fondo crediti di dubbia esigibilità (già Fondo svalutazione crediti)⁸.

A seguito di una lunga fase di sperimentazione - protrattasi per tre anni - intesa a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo sistema contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, la nuova disciplina della contabilità armonizzata è stata estesa, a decorrere dal primo gennaio 2015, a tutti gli enti locali, che hanno dovuto adeguare il loro sistema contabile ai principi della nuova contabilità.

La fase di sperimentazione svolta nel periodo 2012/2014, ha interessato complessivamente circa 400 enti⁹ per verificare la praticabilità della riforma ed ha evidenziato la necessità di correttivi contenuti nel d.lgs. n. 126 del 2014 che ha ampiamente rivisitato il testo originario.

L'impatto della riforma contabile sugli equilibri finanziari degli enti interessati è notevole per effetto dell'entrata in vigore dei nuovi principi contabili, più stringenti rispetto a quelli previgenti, soprattutto in tema di accertamento delle entrate e gestione dei residui.

La riforma si applica direttamente alle regioni a statuto ordinario¹⁰ ed è estensibile anche alle regioni a statuto speciale e alle province autonome per effetto della disposizione contenuta nell'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42¹¹, anche alla luce della modifica apportata all'art. 117, comma 2¹², della Costituzione, che include l'armonizzazione dei bilanci pubblici tra le materie in cui lo Stato ha legislazione esclusiva.

In materia di armonizzazione la regione Sardegna, con la deliberazione n. 20/16 del 3 giugno 2014 della Giunta regionale, ha avviato il processo di adeguamento del proprio sistema contabile ai nuovi principi contabili armonizzati¹³.

⁸ Art. 9 comma 2 lettera c) legge 124 del 2013.

⁹ La consistenza degli enti coinvolti è cambiata di anno in anno, in conseguenza dell'ingresso di nuovi enti e dell'uscita dal sistema della sperimentazione di altri, per una pluralità di ragioni. Il numero degli enti sperimentatori è aumentato in maniera consistente nell'ultimo anno di sperimentazione.

¹⁰ Articoli dal 36 al 73 del d.lgs n. 118 del 2011.

¹¹ Corte Costituzionale, sentenza n. 178 del 2012: "*A tale conclusione si giunge attraverso un'interpretazione della normativa impugnata conforme all'art. 76 Cost. e perciò, compatibile con i principi e criteri direttivi fissati dagli artt. 1, comma 2, e 27, commi 1 e 3, della legge di delegazione n. 42 del 2009. In base a tali principi e criteri infatti, come già sottolineato, deve essere esclusa la diretta applicazione agli enti ad autonomia speciale delle disposizioni dei decreti delegati, dovendosi attuare il coordinamento della finanza pubblica nei confronti di tali enti solo mediante la normativa di attuazione statutaria. Da quanto precede deriva che, contrariamente alla prospettazione della ricorrente, il contenuto della disciplina dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici applicabile alla Regione autonoma non è predeterminato unilateralmente dallo Stato, ma è individuato mediante decreti legislativi*".

¹² Vedasi art. 3, comma 1, lett. a), legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1.

¹³ La delibera concerne l'"*Armonizzazione contabile della Regione Autonoma della Sardegna. Disposizioni di indirizzo politico - amministrativo*". Si tratta di un atto di indirizzo politico-amministrativo destinato alle Direzioni generali con cui la Regione ha

La legge regionale n. 5 del 9 marzo 2015 *“Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione (legge finanziaria 2015)”* all’art. 2 ha stabilito la disciplina per l’adeguamento al d.lgs n. 118 del 2011¹⁴, prevedendo che a decorrere dal 1° gennaio 2015, nelle more del riordino della normativa regionale in materia di programmazione, bilancio e contabilità, le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio si applicano al bilancio regionale in via esclusiva¹⁵.

Con legge regionale n. 6 del 2015 è stato approvato il bilancio 2015/2017 secondo i modelli vigenti e successivamente è stato riclassificato¹⁶ secondo lo schema armonizzato del d.lgs. n. 118 del 2011.

La Regione Autonoma della Sardegna ha provveduto al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ai sensi dell’art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011, corretto ed integrato dal d.lgs. n. 126 del 2014, con la delibera della Giunta regionale n. 39/12 del 5 agosto 2015.

Per gli enti locali della Sardegna trovano applicazione le disposizioni generali introdotte dalla riforma contabile e di conseguenza dallo stesso esercizio 2015, al pari degli enti compresi nelle regioni ordinarie è stato avviato il passaggio al nuovo sistema.

L’operazione preliminare e prodromica rispetto all’applicazione delle regole del bilancio armonizzato consiste nel riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011), da effettuare con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, che ha la finalità di adeguare l’ammontare unitario e complessivo dei residui al nuovo principio della competenza finanziaria potenziata. L’adeguamento riguarda i residui contabilizzati nel rendiconto alla data del 31 dicembre 2014 costruito sulla base dell’ordinamento contabile e finanziario previgente.

La Sezione delle autonomie, con la deliberazione n. 4/2015/INPR, ha adottato le linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle regioni e degli enti locali, per dare indicazioni di principio ed operative su alcuni profili di particolare rilevanza ed anche per garantire uniformità di comportamento degli organi di revisione contabile e delle correlate attività di controllo delle Sezioni regionali della Corte.

inteso anticipare le scadenze previste dalla normativa vigente, approvando un cronoprogramma di attività per consentire la tempestiva introduzione nel proprio ordinamento dei nuovi principi contabili e di gestire l’esercizio finanziario successivo (2015).

¹⁴ Con l’accordo del 21 luglio 2014, tra il Ministro dell’economia e delle finanze e il Presidente della Regione, era stato assunto l’impegno a recepire con legge regionale, le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio previste dal d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

¹⁵ In sostituzione di quelle previste dalla legge regionale n. 11 del 2006, le cui disposizioni continuano ad applicarsi per quanto compatibili. Tale legge dettava le norme in materia di programmazione, di bilancio e di contabilità della regione autonoma della Sardegna, adeguando la normativa regionale alla normativa nazionale in materia di bilanci, affiancando alla contabilità finanziaria, in via sperimentale, la rilevazione dei fatti gestionali sotto il profilo economico – patrimoniale ed analitico. Inoltre è stato introdotto dal 2007 un sistema informativo-contabile integrato a supporto dell’attività gestionale ed amministrativa della Regione.

¹⁶ Con la legge regionale n. 31 del 2015 è stato disposto l’“Adeguamento al bilancio per l’esercizio finanziario 2015 ed al bilancio pluriennale 2015/2017 alle disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i. e disposizioni varie”.

Gli indirizzi si rivolgono anche agli enti territoriali per consentire loro di affrontare in modo corretto tutte le operazioni propedeutiche all'adozione degli schemi di bilancio armonizzati, tra cui quelle di riaccertamento straordinario dei residui congiuntamente alla determinazione di un adeguato Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Vengono, quindi, in rilievo le fasi procedurali per il passaggio al nuovo sistema con particolare riferimento alle operazioni sui residui attivi e passivi ed alla costituzione dei fondi di bilancio connessi a tali operazioni, che costituiscono vincoli nell'avanzo di amministrazione.

Per l'applicazione del nuovo criterio d'imputazione della c.d. contabilità finanziaria potenziata¹⁷ viene imposta la costituzione di appositi fondi: il Fondo pluriennale vincolato (art. 3, comma 4, d.lgs. n. 118 del 2011), che tende a ridurre la permanenza temporale dei residui e a permettere il collegamento dei residui stessi a crediti e debiti *“reali”* della pubblica amministrazione.

Altro fondo di bilancio introdotto dall'art. 46 d.lgs. n. 118 del 2011 è il Fondo crediti di dubbia esigibilità da quantificare in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011.

Anche il *“Fondo vincolato per perdite reiterate negli organismi partecipati”*, di cui all'art. 1, comma 550 e ss. della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014) si inserisce nell'ambito degli accantonamenti destinati a salvaguardare gli equilibri presenti e futuri del bilancio.

Un'operazione prodromica alla fase di riaccertamento straordinario è quella *“ordinaria”* al 31 dicembre 2014 ex art. 228 del TUEL, la cui corretta attuazione deve necessariamente condurre alla cancellazione, dal conto del bilancio, delle poste attive o passive in assenza del titolo sottostante. In assenza di tali presupposti, in sede di riaccertamento straordinario, potrebbero essere reimputate ad esercizi futuri, in base del principio di competenza finanziaria potenziata, poste creditorie *ab origine* inesigibili, venendo meno i fondamentali obiettivi della riforma.

L'aspetto della correttezza della costituzione dei fondi connessi all'applicazione del nuovo modello contabile è tra quelli di maggiore rilevanza affrontati nella presente indagine.

¹⁷ Il principio della competenza finanziaria potenziata stabilisce il criterio d'imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (gli accertamenti e gli impegni). Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate, sia attive che passive, che danno luogo ad entrate e spese, devono essere registrate nella contabilità dell'ente quando l'obbligazione si è perfezionata, ma con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione stessa viene a scadenza.

1. Nota Metodologica.

L'indagine, pur estendendosi anche a profili di corretta gestione degli adempimenti, si fonda in particolare sull'analisi finanziaria e mira a realizzare una banca dati su base regionale sul riaccertamento straordinario, costruita utilizzando le informazioni contenute negli allegati 5/2 al d.lgs n. 118/2011, inviati dai comuni alla Sezione delle Autonomie, attraverso l'applicativo "Agorà" della Corte dei conti.

I dati così raccolti sono stati messi a raffronto con le risultanze dei rendiconti 2014 e 2015, provenienti dalla banca dati Sirtel, al fine di consentire un'attendibile lettura delle dinamiche risultanti dalle operazioni di riaccertamento.

Le risultanze finali del 2014 e 2015 costituiscono, infatti, un importante termine di riferimento per valutare l'effettiva rilevanza delle operazioni di riaccertamento straordinario. L'esigenza di disporre di elementi di confronto, incrociando le due banche dati ha comportato una riduzione dell'insieme di enti esaminato, rappresentato da n. 218 comuni, ovvero circa il 58% dei comuni della Sardegna.

Non vengono considerati in tale insieme i dodici enti sperimentatori che hanno svolto le operazioni di riaccertamento straordinario in anticipo rispetto agli altri¹⁸.

Le operazioni di raccolta dei dati sono state effettuate alla data del 31 gennaio 2017 in quanto si è reso possibile un aggiornamento rispetto alla base dati utilizzata dalla Sezione delle Autonomie nella indagine approvata con la citata deliberazione 31/SEZAUT/2016/FRG.

Gli enti compresi nel campione sono pertanto quelli che hanno trasmesso correttamente, sul portale Sirtel, i rendiconti dell'esercizio 2014 e 2015 ed anche il modello 5/2 sul portale Agorà. Sono stati esclusi dal campione in esame quegli enti che avevano il risultato di amministrazione al 31/12/2014, rilevato nel modello 5/2, diverso da quello indicato nel rendiconto 2014 sul portale Sirtel¹⁹. I dati esaminati non si estendono a tutte le voci contabili, ma riguardano insiemi significativi²⁰.

Le tabelle seguenti forniscono gli elementi caratteristici dell'insieme dei comuni preso in esame rispetto al totale dei comuni sardi, e la suddivisione per fasce demografiche.

¹⁸ Gli enti sperimentatori in Sardegna sono: Cagliari, Alghero, Selargius, Iglesias, Sorso, Dolianova, Sanluri, Golfo Aranci, Siurgus Donigala, Soleminis, Domus de Maria e Morgongiori.

¹⁹ Gli enti esclusi risultano essere Gesico e Setzu, mentre il comune di Buddusò non è stato escluso perché presentava una differenza minima.

²⁰ Nel complesso i dati contabili analizzati non comprendono le partite di giro (titolo VI entrata e IV spesa). Sono inoltre escluse quelle poste che hanno sostanzialmente natura di partite di giro: entrate del titolo IV categoria 6 "Riscossione di crediti" e titolo V categoria 1 "Anticipazioni di cassa"; per le spese il titolo II è riportato al netto dell'intervento 10 "Concessione di crediti e anticipazioni", il titolo III è al netto dell'intervento 1 "Rimborso per anticipazione di cassa".

Tabella 1 - Comuni sardi oggetto di indagine suddivisi per fasce demografiche.

Fascia	Comuni non sperimentatori			Comuni campione		
	Popolazione (1/01/2014)	Popolazione (1/01/2017)	Popolazione (1/01/2017) su 100 abitanti (2014)	Popolazione (1/01/2014)	Popolazione (1/01/2017)	Popolazione (1/01/2017) su 100 abitanti (2014)
Popolazione > 100.000	207	195.976	115	111.686	55,56%	56,99%
Popolazione > 50.000	102	317.196	67	214.016	65,69%	67,47%
Popolazione > 20.000	32	222.593	21	150.815	65,63%	67,75%
Popolazione > 10.000	13	161.285	7	89.564	53,85%	55,53%
Popolazione > 5.000	9	270.681	6	186.119	66,67%	68,76%
Popolazione > 2.000	2	198.907	2	198.907	100,00%	100,00%
Totale	365	1.366.638	218	951.107	59,73%	69,59%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

Il numero di enti esaminati della regione Sardegna costituisce un insieme significativo, con quota leggermente superiore a quella considerata nell'indagine nazionale svolta dalla Sezione delle Autonomie²¹ e migliore delle Regioni del sud e isole che registrano minori adempimenti. Sotto il profilo della popolazione rappresentata, l'insieme esaminato risulta ancor più adeguato²².

La presenza degli enti in ciascuna fascia demografica è risultata abbastanza equilibrata, con maggiore numerosità dei comuni nelle fasce di popolazione più elevate; nella sesta fascia sono presenti entrambi gli enti che non hanno partecipato alla sperimentazione.

Con riferimento agli ambiti territoriali, si evidenzia una maggior concentrazione dei comuni considerati nell'indagine nelle province di Sassari, Olbia Tempio e Medio Campidano, sia in termini numerici che di popolazione, mentre una minore presenza si riscontra per le province di Nuoro e dell'Ogliastra.

Tabella 2 - Comuni sardi oggetto di indagine suddivisi per province.

Provincia	Comuni non sperimentatori			Comuni campione		
	Popolazione (1/01/2014)	Popolazione (1/01/2017)	Popolazione (1/01/2017) su 100 abitanti (2014)	Popolazione (1/01/2014)	Popolazione (1/01/2017)	Popolazione (1/01/2017) su 100 abitanti (2014)
CA	65	363.073	40	243.932	56,34%	43,41%
CO	22	100.525	14	69.415	60,87%	54,29%
NU	52	158.413	26	59.703	50,00%	37,69%
OR	23	57.642	10	18.187	43,48%	31,55%
OT	87	161.898	46	119.277	52,27%	73,34%
PU	25	157.549	17	132.833	65,38%	83,05%
SA	64	275.940	47	243.798	71,21%	72,84%
SS	27	91.598	18	63.962	64,29%	63,87%
Totale	365	1.366.638	218	951.107	57,82%	57,18%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

²¹ Il numero dei comuni sardi compresi nel campione analizzato dalla Sezione delle autonomie è di 211 enti.

²² La popolazione sarda del campione analizzato dalla Sezione delle autonomie è di 886.174 abitanti al 1/01/2014.

L'analisi che segue si focalizzerà sui seguenti argomenti fondamentali:

- misurare gli effetti quantitativi complessivi dell'adeguamento alle nuove regole della competenza finanziaria potenziata dei residui attivi e passivi alla data del riaccertamento straordinario (sulla base del modello di rilevazione allegato 5/2 al d.lgs. n. 118/2011);
- valutare sulla base dei dati del rendiconto 2015 la movimentazione dei residui rimasti dopo il riaccertamento straordinario ed iscritti nel bilancio 2015, che dovrebbero rappresentare crediti e debiti esigibili e scaduti.
- rilevare in che misura l'applicazione del principio contabile generale dell'imputazione di entrate e spese secondo esigibilità abbia impattato sulla formazione dei residui della competenza.
- analizzare gli effetti delle cancellazioni e delle reimputazioni sulla dinamica del risultato di amministrazione nell'arco di tempo compreso tra il 31/12/2014 ed il 31/12/2015 con specifico riferimento al fondo pluriennale vincolato, nuova componente del quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria.

Si evidenzia, infine, che nel programma di controllo della Sezione è stato previsto che saranno oggetto di esame approfondito le problematiche connesse all'armonizzazione contabile e ai connessi effetti sugli equilibri con riferimento ai bilanci di previsione e ai rendiconti 2015 e 2016 di un gruppo di comuni individuato in base alla dimensione demografica²³. Le relative indagini sono in fase istruttoria.

²³ Nell'allegato B alla deliberazione 16/2017/INPR sono stati individuati i seguenti comuni:

- 1) da 5.001 a 10.000 abitanti: Santa Teresa Di Gallura, Serrenti, Connesa, Muravera, Sarroch, Arbus, Gonnosfanadiga, Orosei, Villasor, Pula, San Gavino Monreale, Elmas, Cabras, Serramanna, Dohanova;
- 2) da 10.001 a 15.000 abitanti: Terralba, Macomer, Siniscola, Villacidro, Sorso;
- 3) da 15.001 a 150.000 abitanti: Sinnai, Sestu, Selargius, Nuoro, Quartu S. Elena, Sassari, Cagliari.

2. L'analisi finanziaria sugli effetti del passaggio al nuovo ordinamento.

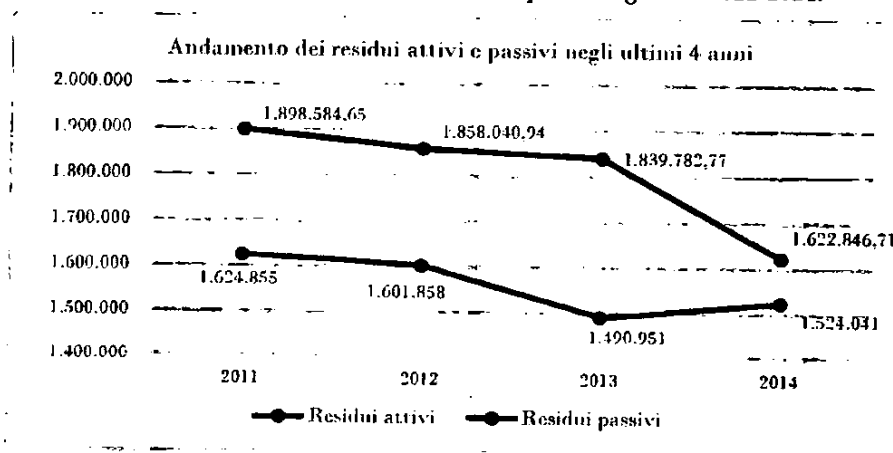
2.1 Andamento dei residui nel periodo 2010 – 2014.

L'operazione di riaccertamento ordinario al 31 dicembre 2014, costituisce un antecedente procedimentale delle operazioni di riaccertamento straordinario, quindi rappresenta il dato di partenza ai fini di rilevare la correttezza e veridicità della successiva operazione di riaccertamento straordinario.

Risulta d'interesse l'osservazione dell'andamento dei residui attivi e passivi complessivi dell'insieme di enti esaminato²⁴ nel quadriennio 2011-2014, per valutare le tendenze in atto prima del passaggio al nuovo ordinamento. L'andamento delle poste attive e passive non risulta del tutto convergente; infatti, a fronte di una complessiva tendenza in lieve flessione per entrambe le componenti, si nota nell'ultimo esercizio esaminato una pur lieve ripresa della consistenza dei residui attivi. Tale andamento incorpora gli effetti del riaccertamento ordinario, come dato assestato dei crediti e dei debiti rimasti, rispettivamente, da riscuotere e da pagare.

Quanto rilevato potrebbe indicare che le operazioni di riaccertamento ordinario sul lato attivo non siano state condotte con incisività, rimandando una revisione più approfondita al momento del riaccertamento straordinario. Tale comportamento, che può essere rilevato solo attraverso analisi specifiche, potrebbe essere sintomo di anomalie nel procedimento che hanno formato oggetto di osservazioni da parte della Corte dei conti.

Grafico 1 - Andamento dei residui attivi e passivi negli anni 2011-2014.



Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

²⁴ A tal fine sono stati analizzati i residui attivi e passivi degli enti che hanno correttamente rendicontato su SIRTEL nel quadriennio considerato. Ciò ha comportato una riduzione del numero degli enti del campione oggetto di analisi da n. 218 a n. 214 comuni.

I dati esaminati tracciano una linea di tendenza secondo la quale nel quinquennio di riferimento si registra una flessione costante e progressiva dei residui passivi, da imputarsi, soprattutto, alla riduzione di quelli in conto capitale, e si riduce la forbice fra attivi e passivi specialmente nel 2014, quando i valori di entrambi i volumi si avvicinano maggiormente.

Gli andamenti esaminati mettono in evidenza una progressiva riduzione delle masse di residui sia attivi che passivi, è da notare tuttavia:

- la progressione della riduzione dei residui passivi è decisamente più spinta²⁵;
- nell'ultimo esercizio si assiste a tendenze divergenti: mentre si intensifica decisamente la riduzione dei residui sul fronte passivo, si nota una lieve ripresa del livello dei residui attivi conservati, dovuta all'andamento dei comuni delle ultime fasce²⁶.
- il saldo tra residui attivi e passivi è di segno negativo.

L'andamento osservato non è del tutto conforme a quello nazionale in quanto la riduzione dei residui passivi nell'ultimo anno risulta ben più spinta in Sardegna, mentre nell'insieme nazionale la tendenza in riduzione è più lineare; sul fronte attivo si rileva una maggiore uniformità. La forbice tra i residui passivi e quelli attivi nella Sardegna è più ampia in valore percentuale²⁷.

In linea generale va rilevato che, nel passaggio verso il nuovo ordinamento, risulta rilevante perseguire la finalità di rendere maggiormente attendibili i risultati delle gestioni pregresse, ridefinendo la condizione di salute finanziaria dell'Ente. Il primo passaggio in questa direzione consiste in un accurato riaccertamento ordinario al 31/12/2014, per conservare solo crediti e debiti giuridicamente fondati, da reimputare in seguito in base al criterio della esigibilità. Risulta intrinsecamente funzionale allo scopo la contestualità delle operazioni di riaccertamento

²⁵ La riduzione dei residui passivi, esaminata a livello generale, evidenzia esclusivamente l'andamento dello stock dei residui senza rilevarne le cause (infatti la riduzione dei residui passivi potrebbe essere anche un sintomo positivo di maggiore capacità di pagamento).

²⁶ Si è anche rilevato un differente andamento nel 2014 rispetto ai dati riportati nell'indagine sulla gestione finanziaria degli Enti locali in Sardegna, esercizi 2011/2014, (approvata con deliberazione 42/2016/FRG). Ciò è riconducibile alla diversa campionatura degli enti (n. 214 comuni piuttosto che n. 295 comuni della relazione su citata). Nella relazione veniva notata la formazione di notevoli masse, seppure con una tendenza alla loro riduzione: infatti nel quadriennio 2011-2014 i residui attivi si sono ridotti del 17,93 per cento, con un maggior decremento dei residui attivi in conto capitale, ed i residui passivi sono passati da 3.024,23 milioni di euro del 2011 a 2.156,05 milioni di euro nel 2014. L'andamento complessivo nel periodo risulta convergente, mostrando una riduzione nel quadriennio, seppur più contenuta (6,20 per cento invece che 17,93 per cento). E' da precisare che la tendenza rilevata per i residui attivi nell'ultimo anno non si allinea esattamente alle risultanze dell'indagine complessiva svolta lo scorso anno nei quali si rilevava una pur lieve riduzione; ciò può essere imputato da un lato alla non esatta corrispondenza dell'insieme esaminato e dall'altro alla riduzione del flusso di pagamenti per i trasferimenti dalla Regione.

²⁷ Nell'insieme nazionale lo scostamento complessivo nel quinquennio 2010/2014 dei residui passivi è in riduzione del 13,66%, mentre quello dei residui attivi è in riduzione del 7,4%; le percentuali di riduzione registrate in Sardegna evidenziano un risultato più elevato per i passivi (14,5%) rispetto a quelli attivi (6,20%).

straordinario all'1/01/2015²⁸ con l'approvazione del rendiconto 2014 (che contiene il riaccertamento ordinario a fine esercizio).

Per le ragioni suddette il risultato atteso del riaccertamento straordinario avrebbe dovuto presumibilmente comportare, rispetto alla situazione di partenza descritta nel grafico 1, un'accentuazione dell'andamento in riduzione dei residui. Infatti, in base al nuovo criterio della necessaria scadenza nell'esercizio di imputazione risulta prevedibile una più decisa riduzione della consistenza delle poste dei residui che rimanevano a seguito di tale operazione.

2.2 Il riaccertamento straordinario nei dati dell'allegato 5/2 al D.lgs. n. 118/2011.

Con il riaccertamento straordinario vengono applicati i criteri di imputazione previsti dalla riforma contabile e pertanto, a seguito di tale operazione, devono essere eliminati i crediti e i debiti non riconducibili ad obbligazioni giuridiche perfezionate e quindi le poste attive e passive vengono imputate all'esercizio di competenza, in applicazione del nuovo principio contabile di competenza finanziaria potenziata. Vengono, infine, individuati i residui, attivi e passivi, da conservare e riportare al 1° gennaio 2015.

Nell'analisi dei dati aggregati che si andranno in seguito a commentare, vengono posti in osservazione i risultati dell'operazione contabile per verificare se i comportamenti seguiti si siano orientati nella giusta direzione e se si siano generati i risultati attesi.

Le incidenze dei volumi dei residui al 2015, dopo l'operazione di riaccertamento straordinario vengono comparate ai valori da rendiconto al 31/12/2014.

Un elemento rilevante da porre in osservazione circa l'andamento dei residui attivi può derivare dalla cancellazione di crediti non sorretti da titolo giuridico nella fase del riaccertamento straordinario, in quanto di norma si sarebbe potuto procedere a tale cancellazione già al momento del riaccertamento ordinario nel 2014. Comportamenti di questo genere si rilevano in via induttiva dal confronto dei dati delle cancellazioni al 31/12/2014 e all'1/01/2015, tuttavia tale fenomeno è rilevabile con maggiore attendibilità solo con l'esame dei singoli bilanci. Tale

²⁸ L'art. 3, comma 7, d.lgs. n. 118/2011 prevedeva tale contestualità, mentre la modifica introdotta dall'art. 2, comma 1, D.L. n. 78/2015, ha rinviato al 15 giugno 2015 la scadenza per il riaccertamento straordinario per gli enti che non vi avessero ancora provveduto. Proroga, questa, che ha slegato le due operazioni strettamente complementari.

Il medesimo D.L., all'art. 2 comma 2 lettera b), ha aggiunto all'art. 3 d.lgs. n. 118/2011 il comma 17 bis, che dispone: "Gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione hanno la facoltà di procedere ad un nuovo riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015 di cui al comma 7, lettera a), limitatamente alla cancellazione dei residui attivi e passivi che non corrispondono ad obbligazioni perfezionate, compilando il prospetto di cui all'allegato n. 5/2 riguardante la determinazione del risultato di amministrazione all'1° gennaio 2015. Con il decreto di cui al comma 16 è disciplinata la modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo in non più di 30 esercizi in quote costanti, compreso l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità".

fattispecie, infatti, è stata oggetto di censure nei rilievi in sede di verifiche di regolarità formulati dalle Sezioni regionali di controllo, come peraltro rilevato dalla Sezione delle autonomie nella relazione citata.

Un obiettivo che, verosimilmente, si può imputare a tale comportamento potrebbe essere quello di evitare un disavanzo nel consuntivo 2014 da ripianare con i procedimenti ordinari, per farlo emergere in sede di riaccertamento straordinario, al fine di poter accedere al ripiano trentennale dell'*extradeficit*.

Nelle tabelle che seguono si evidenziano i volumi dei residui, sia attivi sia passivi, rimasti dopo l'operazione di cancellazione e reimputazione a seguito del riaccertamento straordinario. Anche dopo il riaccertamento, nonostante l'ampia movimentazione effettuata non è venuta meno la permanenza di consistenti volumi di residui attivi.

Tabella 3 - Riaccertamento straordinario dei residui attivi.

Posizione contabile	Residui attivi al 31/12/2014	Residui attivi cancellati in seguito al riaccertamento straordinario	Residui attivi reimputati in seguito al riaccertamento straordinario	Deficit residui attivi al 31/12/2015 post riaccertamento	Incidenza RA RA Totale	Incidenza RA RA Totale	Incidenza RA RA Totale
115	264.728.103,31	24.880.529,39	114.302.347,23	125.545.226,69	9,40%	43,18%	47,42%
67	331.010.952,98	39.730.522,50	108.468.530,88	182.811.899,60	12,00%	32,77%	55,23%
21	268.041.579,45	46.028.505,60	98.651.934,16	123.361.139,69	17,17%	36,80%	46,02%
7	135.166.265,90	11.369.783,55	24.910.138,29	98.886.344,06	8,41%	18,43%	73,16%
6	294.268.340,58	55.697.779,44	114.204.832,57	124.365.728,57	18,93%	38,81%	42,26%
2	260.006.388,39	55.352.373,95	40.131.108,95	164.522.905,49	21,29%	15,43%	63,28%
218	1.553.221.630,61	233.059.494,43	500.668.892,08	819.493.244,10	15,00%	32,23%	52,76%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

I residui attivi complessivamente rilevati si attestavano alla fine del 2014 sui 1,55 mld. Successivamente, a seguito delle operazioni di riaccertamento, il 15% di tali residui è stato cancellato definitivamente (ovvero 233 mln), mentre oltre il 32% (ossia 500 mln) è stato reimputato al 2015 e agli esercizi successivi in base al criterio dell'esigibilità.

Per differenza con i predetti dati il volume dei residui riportati, già esigibili al 01/01/2015, si è ridotto significativamente attestandosi a circa 820 mln. Tale importo rappresenta i residui provenienti dal vecchio sistema contabile che anche secondo il nuovo sistema armonizzato, permangono nella gestione residui, quindi crediti scaduti ed esigibili sia al 31/12/2014 che al 01/01/2015 post riaccertamento.

Negli enti esaminati tali operazioni hanno movimentato masse ragguardevoli, essendo quasi dimezzata la quota dei residui conservati in bilancio, mentre nell'indagine nazionale la riduzione risultava contenuta intorno al 27 per cento. E' ben evidente che un ampio ridimensionamento dei residui attivi conservati dimostra che venivano mantenuti in bilancio attivi di scarsa attendibilità e che ciò può comportare tensioni sull'equilibrio.

Deve, inoltre, evidenziarsi come il dato è influenzato dalle cancellazioni definitive dei due comuni della sesta fascia demografica che riportano un'incidenza percentuale (21,29 per cento) superiore rispetto a quelle dei comuni delle restanti fasce.

Tabella 4 - Stima delle cancellazioni e reimputazioni sui residui attivi da rendiconto 2014 Sirtel.

Enti Rendiconto 2014 Sirtel	RA - Residui attivi finali conservati in bilancio 31.12.2014	RA - Residui attivi reimputati 31.12.2014	Differenza RA - Residui finali conservati 31.12.2014	Percentuale RA reimputati sui RA finali conservati	Percentuale RA reimputati sui RA finali conservati	Percentuale RA reimputati sui RA finali conservati
2.102.221.309,63	315.436.397,45	677.634.661,57	1.109.150.250,61	15,00%	32,23%	52,76%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

Proiettando i parametri di incidenza delle cancellazioni su tutti i comuni della regione che hanno inviato nel 2014 il rendiconto al sistema Sirtel (332 Enti), si può stimare una riduzione dei residui attivi finali di circa 993 mln, infatti dai 2,10 mld rilevati al 31.12.2014 si potrebbe verificare una riduzione complessiva di circa un mld al 1° gennaio 2015.

Le reimputazioni risultano decisamente più significative nelle classi demografiche inferiori. Esaminando tali dati emerge che le maggiori riduzioni dei residui si rinvencono nella fascia 5, mentre l'ammontare dei crediti rimasti in conto residui dopo il riaccertamento straordinario permane più elevato presso gli enti dell'ultima fascia demografica.

Confrontando, infine, i dati con i risultati registrati a livello regionale e nazionale dalla Sezione delle autonomie²⁹, si rileva che le operazioni di riaccertamento straordinario hanno avuto effetti più evidenti nella regione Sardegna; infatti le cancellazioni e reimputazioni si attestano a livelli superiori ai valori nazionali, la cui incidenza è limitata al 7,68 per cento per i residui definitivamente cancellati rispetto al totale complessivo dei residui attivi, e al 19,27 per cento con riferimento ai residui reimputati.

Nel confronto con le altre regioni si rileva altresì che le cancellazioni definitive e le reimputazioni nella regione Sardegna permangono tra le più elevate, a dimostrazione che tali operazioni sono

²⁹ Vedasi deliberazione n. SEZAUT/31/2016/FRG, tabella 6 pag. 48, ove si esamina un campione di n. 4.463 enti, di cui 211 in Sardegna.

state condotte in modo incisivo. Si nota, quindi un ampio ridimensionamento dei residui attivi conservati sia per cancellazioni definitive che per reimputazioni che tuttavia potrebbe comportare tensioni sull'equilibrio degli esercizi interessati. Inoltre ciò potrebbe anche indicare che gli enti hanno conservato residui attivi non attendibili dopo il riaccertamento ordinario e che tuttavia hanno potuto effettuare importanti cancellazioni dell'attivo, avendo ancora margini di tenuta dell'equilibrio.

Le cancellazioni definitive in sede di riaccertamento straordinario, avvenute a poco meno di due mesi dall'approvazione del rendiconto 2014 risultano significative e ammontano ad euro 233.059.494,43; tale consistente importo potrebbe fare ipotizzare un "rinvio" della cancellazione dei crediti, che probabilmente si sarebbero dovute effettuare già in sede ordinaria, alle operazioni straordinarie. La quota notevole di cancellazioni, infatti, da un lato denota che il riaccertamento sul lato attivo è stato condotto in modo incisivo, dall'altro potrebbe indicare la persistenza di crediti conservati nei residui per i quali mancava il supporto di un titolo giuridico.

La massa di residui attivi dopo il riaccertamento si riduce sensibilmente, tuttavia permane consistente (considerando il dato al lordo del primo accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esigibilità), resta quindi impregiudicata l'esigenza del monitoraggio sugli equilibri della gestione dei residui, le cui criticità possono essere segnalate in sede di controllo.

Un'ampia massa di poste positive, non tutte di sicura attendibilità, può alterare la programmazione e la gestione finanziaria con effetti che possono non emergere immediatamente, ma, si iniziano ad intravedere, con la criticità della fluidità della cassa.

Nelle tabelle che seguono vengono esposti gli esiti del riaccertamento straordinario sul fronte passivo.

Tabella 5 - Riaccertamento straordinario dei residui passivi-valori in euro.

Esercizio	Comuni	Residui passivi al 31/12/2013	Residui passivi al 31/12/2014 (dati al riaccertamento straordinario)	Residui passivi al 31/12/2014 (dati al riaccertamento straordinario)	Residui passivi al 31/12/2014 (dati al riaccertamento straordinario)	Differenza residui passivi al 31/12/2014 (dati al riaccertamento straordinario)
	115	314.384.028,45	73.601.308,77	156.330.885,62	4.560.779,95	79.891.054,11
	67	363.894.284,94	90.536.106,21	165.186.389,86	367.298,31	107.804.490,56
	21	278.121.825,94	92.551.272,12	114.734.080,31	1.940.308,25	68.896.165,26
	7	138.617.434,84	60.823.489,10	39.870.870,38	3.948.268,38	33.974.806,98
	6	308.790.752,97	113.687.166,37	122.444.208,52	763.695,34	71.895.682,74
	2	245.778.961,33	100.289.019,52	81.636.070,90	-	63.853.870,91
	218	1.649.587.288,47	531.488.362,09	680.202.505,59	11.580.350,23	426.316.070,56

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

Tabella 6 - Riaccertamento straordinario dei residui passivi- incidenza percentuale.

Comuni	Comuni in cancellazione dei residui passivi RP	Incidenza RP cancellati sul totale RP	Incidenza RP sopprimibili sul RP	Incidenza RP sopprimibili sul totale RP	Comuni in cancellazione dei residui passivi RP	Incidenza RP cancellati sul totale RP
	115	23,41%	49,73%	1,45%	25,41%	-74,59%
	67	24,88%	45,39%	0,10%	29,63%	-70,37%
	21	33,28%	41,25%	0,70%	24,77%	-75,23%
	7	43,88%	28,76%	2,85%	24,51%	-75,49%
	6	36,82%	39,65%	0,25%	23,28%	-76,72%
	2	40,80%	33,22%	0,00%	25,98%	-74,02%
	218	32,22%	41,23%	0,70%	25,84%	-74,16%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

Nel rendiconto 2014 i residui passivi mantenuti ammontavano a circa 1,65 mld; in sede di riaccertamento straordinario ne sono stati definitivamente cancellati 531 mln (circa il 32% del totale contro il 21,75% del dato nazionale); è da notare che si tratta di importi assoluti molto più elevati di quelli rilevati sul fronte attivo.

Anche in termini percentuali risultano più significative le cancellazioni sul lato passivo. Si tratta, quindi di esiti che vanno ad incidere positivamente sui risultati di bilancio.

E' da notare al riguardo che nel precedente ordinamento contabile potevano essere conservati nel conto residui gli importi stanziati per opere per la cui realizzazione non era ancora stato assunto l'impegno, mentre i nuovi principi ammettono in ipotesi molto limitate tale possibilità.

Anche sul fronte passivo le cancellazioni potevano essere definitive, oppure con reimputazione ad esercizi successivi; questi casi dovrebbero esaurire le fattispecie in esame, essendo venuto meno l'istituto della perenzione. I residui cancellati, ma ancora sorretti da obbligazione giuridicamente perfezionata, ancorché non esigibili devono essere imputati all'esercizio di scadenza e, nei casi stabiliti dal d.lgs. n. 118/2011, vanno a costituire il Fpv.

I residui passivi reimputati ad altri esercizi ammontano a 680 mln (ovvero il 41,23% contro il 34,5% del dato nazionale), si tratta di obbligazioni da conservare in scadenza in esercizi futuri.

Una quota ridotta delle cancellazioni definitive pari allo 0,7% (a fronte dello 0,9% del dato nazionale) è confluita nel fondo pluriennale vincolato - pur in assenza di impegni imputati nelle scritture contabili degli esercizi successivi - in quanto è prevista la costituzione del fondo pluriennale vincolato per la "*prenotazione delle spese*" nell'unica fattispecie concernente le gare formalmente indette oppure per le spese inserite nel quadro economico dell'opera solo in parte già impegnate (principio contabile 4/2 punto 5.4 per lavori pubblici).

Il riaccertamento ha consentito di cancellare e/o reimputare circa 1,22 mld, lasciando in bilancio, in quanto scaduti e, quindi, esigibili, al 2015, un ammontare di 426 mln di debiti pregressi.

Tabella 7 - Stima delle cancellazioni e reimputazioni sui residui passivi da rendiconto 2014 Sirtel.

RP al 31/12/2014	RP da annullamento cancellazioni	RP da annullamento reimputazioni	RP da annullamento rimanenti	Differenzia RP al 31/12/2014 RP al 01/01/2015	RP da annullamento rimanenti	Percentuale RP da annullamento rimanenti	Percentuale RP da annullamento rimanenti	Percentuale RP da annullamento rimanenti	Percentuale RP da annullamento rimanenti
2.262.031.315,61	728.814.611,59	932.712.013,32	15.879.799,18	584.594.891,52	32,22%	41,23%	0,70%	25,84%	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

Applicando lo stesso criterio di stima utilizzato per i residui attivi per i 332 comuni sardi che hanno presentato il rendiconto 2014, si configura una riduzione complessiva dei 2,26 mld di residui passivi da rendiconto di circa 1,68 mld, lasciando, presumibilmente, imputati al 2015 ed esercizi successivi oltre 584 mln di debiti da pagare.

Nel complesso i residui passivi in apertura del bilancio 2015 risultano più che dimezzati, ma una parte significativa, pari quasi alla metà (41,23 per cento a fronte del 34,5% del dato nazionale), è reimputata, come si è visto nelle tabelle che precedono. In sintesi si assiste ad una consistente riduzione dei residui passivi all'1/01/2015 per effetto delle reimputazioni, ma nel contempo tale fenomeno determina il differimento di obbligazioni in scadenza agli esercizi successivi al 2014, andando a condizionare i relativi equilibri di bilancio.

Nel complesso i comuni della Sardegna avevano conservato in bilancio 531 mln di residui non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate, corrispondenti al 32,22% del totale dei residui rilevati al 31/12/2014, mentre quelli reimputati assommano ad oltre 680 ml e rappresentano il 41,23% dei residui conservati al 31/12/2014.

Le cancellazioni dei residui e le reimputazioni sul lato passivo registrate in misura superiore rispetto a quello attivo incidono positivamente sul risultato di amministrazione all'01/01/2015. Infatti, nel confronto i residui passivi vengono ridotti in misura molto più elevata rispetto agli attivi, ma anche in importo consistente reimputati. Tale sistema comporta un miglioramento dell'equilibrio annuale, ma l'equilibrio negli esercizi successivi è anche condizionato dalle reimputazioni attive e passive e potrebbero rilevarsi squilibri nel Fpv. Incidono sull'equilibrio annuale esclusivamente le entrate e le uscite di competenza, comprese le reimputazioni a seguito di riaccertamento straordinario, per cui potrebbe registrarsi un peggioramento degli equilibri degli esercizi successivi in cui verranno reimputate le poste passive.

Come si è detto, la maggior riduzione dei residui passivi rispetto ai residui attivi ha un'incidenza positiva sul risultato di amministrazione all'1/01/2015, e d'altra parte va considerato che le reimputazioni attive e passive incidono sugli esercizi di esigibilità per cui possono influenzare

equilibri futuri. Al riguardo deve essere altresì valutato che i residui attivi sono stati riportati al lordo del Fcde.

La cancellazione dei residui passivi, è avvenuta maggiormente nelle fasce demografiche più elevate, mentre nel caso di cancellazione dei residui attivi l'andamento non è risultato omogeneo. Nella distribuzione per fasce demografiche dei risultati delle operazioni di "pulizia" dei bilanci si rilevano più consistenti interventi nella fascia 6 per i residui attivi e nella fascia 4 per quelli passivi.

Per quel che riguarda la movimentazione dei residui passivi, i dati di rilievo sono rappresentati dalle cancellazioni definitive di residui non correlati ad obbligazioni giuridiche, che ammontano a 531 mln circa e cioè il 32,22 % dei quasi 1,65 mld di residui conservati al 31/12/2014.

Riguardo ai residui di parte investimenti va rilevato che, nel caso dei residui tecnici³⁰, le cancellazioni che si potevano effettuare con l'ordinaria revisione riguardavano i programmi di spesa che non sarebbero stati condotti a compimento e/o definanziati; diversamente le cancellazioni eseguite in applicazione del nuovo principio di competenza finanziaria potenziata riguardavano i programmi per i quali non era prevista la scadenza nell'esercizio - salvo il caso di cui al principio contabile 4/2 punto 5.4 - con possibile reimputazione al Fpv.

Per valutare più da vicino i comportamenti degli enti sono stati posti a confronto i dati da rendiconto 2014 con quelli post riaccertamento, stabilendo una soglia di attenzione in base alle percentuali di cancellazione definitive dei singoli comuni. Negli elenchi allegati A e B sono indicati gli enti nei quali si sono riscontrate percentuali di cancellazioni superiori al 50 per cento ovvero pari o appena superiori allo zero per cento.

Per quanto riguarda il lato attivo, dall'analisi svolta si desume che 5 comuni hanno registrato cancellazioni definitive tra il 51,52% ed il 68,18%. Il comune di Orosei è l'ente che ha eliminato definitivamente la mole maggiore di residui attivi, sia in valore percentuale (68,18%) che in valore assoluto (22,29 mln circa).

³⁰ Nella contabilità di Stato i residui di stanziamento corrispondono a spese previste in bilancio per le quali non si è ancora avuto l'impegno. Si tratta, quindi, di spese già stanziate ma per le quali non è stata ancora delineata la figura del creditore. Attualmente, la formazione di questo tipo di residui è prevista solo per i capitoli di spesa in conto capitale e per alcune particolari tipologie di spese correnti oggetto di norme specifiche. In particolare l'art. 36 del regio decreto 2440/1923 (e successive modificazioni e integrazioni), il quale disciplina l'amministrazione del patrimonio e della contabilità generale dello Stato, stabilisce che i residui per spese in conto capitale non ancora impegnate - c.d. residui di lettera f) - possono essere mantenuti in bilancio non oltre l'esercizio successivo a quello di stanziamento, a meno che non siano iscritti in forza di disposizioni legislative entrate in vigore nell'ultimo quadrimestre dell'esercizio precedente; in tal caso il tempo di iscrizione dei residui, è protratto di un anno. I residui di stanziamento diventano economie alla chiusura dell'esercizio successivo al loro stanziamento qualora non vengano impegnati. Stessa disciplina si applica ai residui di stanziamento di parte corrente per i casi previsti dalla normativa vigente

In linea generale si rileva che, focalizzando l'attenzione solo sul lato attivo, una cancellazione troppo elevata di residui non supportati da obbligazioni giuridicamente perfezionate fa sorgere perplessità in ordine al loro mantenimento nel rendiconto 2014 e pertanto sulla correttezza delle operazioni di riaccertamento ordinario, con effetti che si riverberano sul mantenimento e sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Le cancellazioni definitive dei residui attivi che non superano il 2% vedono interessata una platea più consistente di comuni (n. 75 enti), di cui n. 38 enti non hanno effettuato alcuna cancellazione in termini percentuali³¹. Tale fenomeno, analizzato autonomamente, fa sorgere alcuni dubbi circa la corretta applicazione dei principi della contabilità finanziaria potenziata, in particolare in merito alla corretta analisi della loro esigibilità. Tuttavia si tratta di una sintomatologia che deve essere valutata, nelle singole fattispecie, comparativamente all'ammontare delle reimputazioni e alla consistenza dei crediti che sono scaduti ed esigibili e pertanto rimasti nella gestione dei residui attivi.

Negli allegati C e D sono stati riportati i dati relativi alle reimputazioni, rispettivamente attive e passive, in base a degli indici di criticità. In particolare sono stati individuati gli enti che hanno effettuato reimputazioni superiori al 70% ovvero inferiori al 10%.

Sono 21 gli enti che hanno reimputato residui attivi in misura superiore al 70%, tra i quali il comune di San Gavino Monreale che, con una percentuale del 77,50%, ha reimputato residui attivi per 11,50 mln di euro. Come già detto sopra, questi valori dovrebbero essere analizzati specificamente confrontandoli con il lato passivo, e con quelli relativi alle cancellazioni definitive e alla mole dei residui rimasti in conto residui. In altri termini se un ente ha reimputato oltre il 70% dei crediti, per converso ha cancellato e/o mantenuto in conto residui un ammontare di crediti inferiore al 30%.

Diametralmente opposto è il caso di quegli enti (n. 42) che hanno reimputato meno del 10% dei residui attivi registrati al 31/12/2014, e pertanto, hanno cancellato e mantenuto in conto residui oltre il 90% dei residui attivi. Da evidenziare che di questi 42 enti, n. 14 non hanno effettuato alcuna reimputazione, e che il comune di Sassari si ferma al 3,13% di reimputazioni, pari a 5,10 mln di euro.

Con riferimento invece al lato passivo n. 24 comuni hanno effettuato, in sede di riaccertamento straordinario, cancellazioni definitive di residui passivi, in quanto non correlati ad obbligazioni giuridicamente perfezionate, in misura superiore al 50% del totale dei residui da rendiconto 2014,

³¹ Di questi, n. 4 enti hanno registrato cancellazioni in valore assoluto, seppure esigue.

il che fa sorgere dubbi circa la correttezza delle operazioni di riaccertamento (sia ordinario 2014 che straordinario 2015). Ugualmente sintomatiche di comportamenti anomali appaiono le percentuali delle cancellazioni che non superano il 2 per cento e che hanno riguardato n. 33 comuni.

Si registrano diffusamente incidenze elevate nella distribuzione per fasce demografiche del dato delle cancellazioni passive definitive. Spiccano i dati relativi al comune di Orosei che ha cancellato oltre 25 mln di presunti debiti pari al 81,55% dei residui conservati, di Sassari che ha eliminato dal bilancio 93,6 mln di poste passive e cioè quasi il 60%, di Olbia che ha cancellato oltre 44,5 mln vale a dire il 53,1%.

Osservando nel dettaglio i dati disaggregati delle reimputazioni passive, emerge che 35 comuni hanno percentuali di reimputazioni superiori al 70%, livello questo ben superiore al dato medio complessivo del 41,23%.

Presso tali enti, di conseguenza, le cancellazioni definitive e/o il mantenimento di debiti in conto residui nell'insieme si attestano a una misura inferiore al 30 per cento. Tale comportamento potrebbe indicare da un lato che le precedenti operazioni di pulizia dei residui sono state condotte scrupolosamente, per cui la gran massa dei residui passivi cancellata era da reimputare ad esercizi futuri, ma anche una scarsa attenzione nel valutare l'effettiva permanenza del debito alla luce dei nuovi principi. Potrebbe rilevarsi d'interesse il confronto tra il dato delle cancellazioni e la formazione di elevati volumi di residui dalla competenza. All'opposto si collocano 11 comuni nei quali sono state riscontrate reimputazioni in misura compresa tra lo 0 ed il 10 per cento.

Come accennato in precedenza, sulla base del punto 5.4 del principio 4/2, alcune delle cancellazioni definitive dei residui passivi possono concorrere ad alimentare la costituzione del fondo pluriennale vincolato, si tratta principalmente del caso delle gare bandite per lavori pubblici che dovrebbero tradursi in impegni entro l'anno successivo³², che ammontano a 11,58 mln di euro.

Sostanzialmente si tratta di una frazione di risorse sottratte alla cancellazione definitiva dei residui, per effetto di atti preliminari di gestione, che tuttavia non hanno ancora dato luogo ad obbligazioni giuridiche perfezionate.

³² Si tratta di spese corrispondenti a gare formalmente indette relative a lavori pubblici di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs. 163/2006 (abrogato dall'art. 217, comma 1, lett. e), del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, a decorrere dal 19 aprile 2016, ai sensi di quanto disposto dall'art. 220 del medesimo d.lgs. n. 50/2016), che si prevedono esigibili nel 2015 e negli esercizi successivi, i cui impegni sono stati cancellati in assenza dell'obbligazione formalmente costituita.

Comprende le voci di spesa contenute nei quadri economici relative a spese di investimento, nei casi in cui, nel rispetto del principio applicato della contabilità finanziaria n. 5.4, è consentita la costituzione del Fpv in assenza di obbligazioni giuridicamente costituite esigibili negli esercizi successivi.

Dette cancellazioni riguardano, in larga misura, i cosiddetti impegni tecnici e sono principalmente residui connessi ad accertamenti a destinazione vincolata non tramutati in impegni di spesa nell'anno di competenza e che a fine anno confluiscono nell'avanzo vincolato. Si tratta di impegni assunti negli esercizi precedenti in attuazione dell'art. 183, comma 5, del Tuel nella versione ante riforma, che sono andati ad incrementare il risultato di amministrazione nelle varie quote secondo la destinazione delle medesime. La cancellazione di impegni, e pertanto la riduzione dei residui passivi, con l'unica eccezione stabilita per i lavori pubblici, migliora il risultato di amministrazione. Per la parte non finanziata da debito, le cancellazioni di cui sopra rappresentano, tendenzialmente, l'opportunità di rilanciare la programmazione degli investimenti attraverso l'uso del Fpv. Al riguardo va ricordato che la legge di stabilità per il 2016, ha ammesso l'inserimento del Fpv, nei limiti predetti, in entrata ed in uscita, in sede di pareggio per il 2016, facoltà estesa in seguito anche al 2017³³.

Relativamente alle reimputazioni, che vanno a costituire, sia per i residui attivi che per quelli passivi, le dotazioni e gli impieghi da prendere in considerazione in esercizi futuri, emergono due aspetti particolari:

- 1) le possibili interazioni con gli equilibri dell'esercizio e futuri;
- 2) la corretta imputazione al Fpv.

Come già rilevato, nel complesso si rileva una asimmetria nella consistenza dei volumi finanziari; infatti risultano reimputati il 32,23% (500,67 mln) delle poste attive conservate al 31/12/2014, ed il 41,23% (680,20 mln) dei debiti pregressi. Emerge, quindi, uno squilibrio complessivo di 179,53 milioni che necessita di copertura finanziaria.

Ciò genera l'esigenza di verificare presso ciascun ente, negli esercizi considerati dal bilancio, gli effetti sugli equilibri determinati dalla distribuzione temporale dei residui attivi e passivi. Quando in un esercizio le entrate reimputate e il Fpv di entrata non sono sufficienti a coprire le spese reimputate, si verifica la condizione presupposta per il disavanzo tecnico³⁴ che deve essere

³³ I commi da 463 a 482 dell'art. 1 della legge 232/2016 (legge di bilancio 2017) introducono le nuove regole del pareggio di bilancio per gli enti territoriali ai fini del loro concorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica. L'intervento consegue alle modifiche operate sulla disciplina del pareggio di bilancio introdotta dalla legge n.243/2012 (legge rinforzata) relativa all'equilibrio di bilancio di regioni ed enti locali. I commi in esame mettono a regime, con alcune significative modifiche, le regole sul pareggio già introdotte con la legge di stabilità 2016. E' prevista, inoltre, la disciplina del monitoraggio degli adempimenti e un sistema di premi e sanzioni da applicare in caso di mancato conseguimento del saldo.

³⁴ L'articolo 3 comma 13 del d.lgs 118/2011 individua situazioni di *disavanzo tecnico* nel caso in cui, a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi reimputati a un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati allo stesso esercizio. Il disavanzo tecnico si genera dunque solo a seguito del riaccertamento straordinario finalizzato al passaggio ai principi di competenza finanziaria potenziata. Come esplicitato dalla norma, se a seguito del riaccertamento straordinario i residui passivi reimputati a un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati allo stesso esercizio, la differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi.

finanziato con le risorse dell'esercizio, oppure riportato agli esercizi successivi dove dovrebbe trovare compensazione.

Come è noto, il maggiore disavanzo che deriva dal riaccertamento straordinario può essere ripianato in un arco trentennale, mentre quello che proviene dalla gestione ordinaria, così come quello risultante al 1° gennaio 2015, post riaccertamento straordinario, qualora non superi quello registrato nel rendiconto 2014, devono essere ripianati e coperti secondo le modalità previste dall'articolo 188 del Tuel.

Il confronto tra il risultato di amministrazione rilevato dal rendiconto al 31/12/2014 e il risultato di amministrazione che scaturisce dal riaccertamento straordinario dei residui all'1/01/2015, evidenzia che nell'insieme dei comuni esaminati, n. 20 comuni (circa il 9,18 per cento) hanno registrato un maggior disavanzo di amministrazione pari complessivamente a 74,65 mln di euro. Come si evince dalla tabella sotto riportata, dall'analisi per fasce demografiche i comuni della quinta e sesta fascia registrano in valore assoluto un maggiore disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario, pari quasi al 75 per cento del totale. Al riguardo è da tener conto che si tratta di dati aggregati e che pertanto non vengono evidenziate le compensazioni interne dei risultati all'interno di ciascuna fascia.

Tabella 8 - Distribuzione del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario per fasce demografiche

Fascia demografica	Comuni	Risultato di amministrazione al 31/12/2014		Risultato di amministrazione al 1/01/2015		Differenza	
		Importo (euro)	Importo (milioni di euro)	Importo (euro)	Importo (milioni di euro)	Importo (euro)	Importo (milioni di euro)
	3	3.219.447,17	4.159.949,14	1.385.553,61	6.001.977,42	244.332,62	- 3.471.911,51
	6	5.469.416,31	10.205.751,65	6.243.660,82	6.084.482,83	1.767.113,48	- 4.889.505,83
	4	2.085.907,01	6.636.704,15	3.047.451,16	8.808.956,61	85.574,22	- 5.306.277,84
	2	5.233.591,46	9.678.963,86	9.317.850,65	5.613.420,00	1.085.684,38	- 6.337.991,17
	3	20.841.986,79	32.472.227,93	19.565.192,20	37.394.231,22	1.825.839,51	- 26.313.035,00
	2	69.993.582,04	114.930.227,61	77.675.482,85	49.661.128,35	16.925.179,77	- 29.331.563,36
	20	106.843.930,78	178.083.824,34	117.235.191,29	113.564.196,43	21.933.723,98	- 71.619.287,36

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

L'articolo 3 commi 15 e 16 del d.lgs 118/2011 definiscono invece il *maggior disavanzo* e le relative modalità di ripiano per gli enti che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui, di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs n. 118 del 2011, con riferimento alla data 1° gennaio 2015. Il maggior disavanzo registrato rispetto a quello rilevato al 31/12/2014, nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15, è ripianato in non più di 30 esercizi a quote costanti l'anno. Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, del 2 aprile 2015 sono stati stabiliti i criteri e le modalità di ripiano.

Il *disavanzo di amministrazione* per gli enti locali trova la sua disciplina nell'art. 188 del Tuel, in cui è previsto che sia immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto, e può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura.

A decorrere da agosto 2016, il disavanzo sarà assoggettato alle specifiche misure di monitoraggio, introdotte dalla recente modifica al principio contabile applicato della contabilità finanziaria ad opera del quinto decreto di aggiornamento dei principi contabili applicati, adottato dal Ministero dell'economia e delle finanze il 4 agosto 2016 ai sensi dell'art. 3, comma 6, d.lgs. n. 118/2011 che ha inserito il paragrafo 9.11.7. Con tale modifica³⁵ in vigore dal 23/08/2016, infatti, è stata introdotta la predisposizione di un prospetto relativo alla composizione del disavanzo da considerare nella nota integrativa al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione al rendiconto nonché l'indicazione della relativa copertura finanziaria. Inoltre con il D.M. del 19 dicembre 2016 è stato disciplinato il monitoraggio del maggiore disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, in attuazione dell'art. 3, comma 15, del d.lgs 23 giugno 2011, n. 118.

In ordine alle modalità di reimputazione al bilancio dei residui cancellati si rileva che dei circa 680.20 mln di residui passivi cancellati in quanto reimputati, circa 227 mln concorrono ad alimentare la prima costituzione del Fpv a copertura delle spese reimputate agli esercizi successivi a quello di riferimento. Le imputazioni al bilancio 2015 sono determinate in via residuale sottraendo ai residui da rendiconto 2014 cancellati definitivamente e quelli reimputati agli esercizi successivi al 2015.

Dai dati di rendiconto 2015 relativi alla spesa in conto capitale si è osservata una cospicua formazione di residui passivi dalla competenza, sembrerebbe, quindi, emergere una difficoltà nell'utilizzo del Fpv, almeno nella sua prima applicazione nel bilancio 2015. In pratica, buona parte dei residui cancellati, da reimputare secondo esigibilità, sarebbero stati reimputati all'esercizio 2015, prescindendo da una compiuta valutazione della scadenza delle obbligazioni e, quindi, dalla imputazione al Fpv. Da qui il ritorno inevitabile della formazione dei residui. Su questo aspetto si tornerà nel paragrafo successivo in sede di esame dei dati da rendiconto 2015.

³⁵ L'allegato n. 4/1 del d.lgs 118/2011 (principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio) al punto 9.11.7 così dispone: "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 d.lgs n. 118 del 2011".

3. Fondo crediti di dubbia e difficile esazione.

Il primo accantonamento del fondo crediti di dubbia e difficile esazione³⁶ deve essere disposto in occasione del riaccertamento straordinario, al fine di impedire che vengano utilizzate entrate con ridotte possibilità di riscossione per il finanziamento di spese immediatamente esigibili nel medesimo esercizio. Al riguardo va ricordato che il principio contabile applicato n. 3.3 dispone che le entrate debbano essere accertate per l'intero importo del credito, anche se non è certa la loro riscossione integrale.

Il primo accantonamento al fondo deve essere effettuato sul risultato di amministrazione rideterminato al 01/01/2015.

L'analisi che segue è volta a verificare la congruità del primo accantonamento al Fcde ed è stata condotta su un campione di enti leggermente ridotto rispetto a quello precedente. Infatti sono stati esaminati i 212 comuni (invece che 218) di cui erano disponibili dal sistema Sirtel i dati degli accertamenti e delle riscossioni in conto residui attivi del titolo I, del titolo III e del titolo IV categoria 1 relativamente all'ultimo quinquennio (2010-2014).

Nel principio contabile 4/2 e nell'esempio 5 è rimessa ai singoli enti la scelta del livello di analisi dei residui attivi da svalutare (tipologia, categorie o capitoli), inoltre per le entrate che negli esercizi precedenti all'adozione dei nuovi principi erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili.

Ciò posto è da precisare che, non potendo essere conosciute nel dettaglio le modalità seguite dal singolo ente, ai fini del presente esame, si è ipotizzato che i crediti registrati nei sopracitati titoli debbano integralmente essere considerati ai fini della determinazione della base da svalutare.

Inoltre gli enti potevano optare per diverse modalità di calcolo della media³⁷ per la determinazione del complemento a 100 per determinare l'accantonamento, eventualmente anche in modo differenziato con riferimento alle singole tipologie di entrate da svalutare. Peraltro era nella disponibilità degli enti operare anche svalutazioni di importo superiore rispetto a quello minimo

³⁶ Il Fcde è disciplinato nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria n. 3.3 e dall'esempio n. 5.

³⁷ Secondo quanto previsto infatti nell'esempio n. 5, "Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui al principio contabile 4/2", la media poteva essere calcolata secondo le seguenti modalità:

a) media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);

b) rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;

c) media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio;

risultante dall'applicazione delle formule, sulla base della valutazione delle particolari fattispecie creditorie di propria spettanza.

Va anche ricordato che in fase di prima dotazione del fondo non ha trovato applicazione l'abbattimento percentuale del 36% previsto per lo stanziamento del Fcde nel bilancio di previsione 2015. In tale occasione, infatti, gli enti avevano facoltà di ridurre l'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi secondo le previsioni di cui al principio contabile 4/2, esempio 5³⁸. In sostanza sono state introdotte misure di gradualità per effettuare l'accantonamento in bilancio in base alla percentuale di svalutazione delle entrate di dubbia e difficile esazione.

Tabella 9 - Confronto tra primo accantonamento Fcde e quello stimato.

Fascia demografica	Numero comuni	Rendiconto 2014 (milioni di euro)	Rendiconto 2015 (milioni di euro)	Rendiconto 2016 (milioni di euro)	Quota del residuo attivo netto (2014) (milioni di euro)	Quota del residuo attivo netto (2015) (milioni di euro)	Quota del residuo attivo netto (2016) (milioni di euro)	Stima (2016) (milioni di euro)	Variazione (2016) (milioni di euro)	Stima (2016) (%)
		A	B	C	D	E	F	G	H	I = (G-F) / F
Totale	113	38.278.832,25	24.739.892,42	13.538.939,83	43,61%	56,39%	7.634.485,56	12.036.125,78	57,65%	
0-14 anni	63	80.120.448,85	38.219.411,25	41.901.037,60	39,75%	60,25%	25.246.763,41	20.568.177,36	-18,53%	
15-64 anni	21	75.684.061,96	46.028.505,60	29.655.556,36	39,35%	60,65%	17.986.588,59	20.700.894,37	15,09%	
65+ anni	7	48.463.143,80	11.369.783,55	37.093.360,25	38,33%	61,67%	22.875.475,27	21.138.463,62	-7,59%	
0-14 anni	6	109.231.468,23	55.697.779,44	53.533.688,79	30,58%	69,42%	37.164.297,47	34.178.401,20	-8,04%	
15-64 anni	2	117.421.641,46	55.352.373,95	62.069.267,51	28,51%	71,49%	44.372.818,37	64.230.205,92	44,75%	
Totale	212	469.199.596,55	231.407.746,21	237.791.850,34	35,20%	64,80%	154.085.742,15	172.852.268,19	12,18%	

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

Nell'ambito dell'analisi è stata calcolata, per ciascun anno del quinquennio considerato (2010-2014), la capacità di riscossione (riscossioni in conto residui/accertamenti in conto residui) per ciascuna fascia demografica, per poi determinarne la media di riscossioni e relativo complemento a 100. Secondo quanto previsto dal principio contabile 4/2, la media può essere determinata secondo due modalità: semplice o ponderata.

Ai fini della presente analisi per la determinazione della stima del Fcde di riferimento da confrontare con i dati di effettivo accantonamento, il metodo del complemento a 100 è stato applicato ai residui attivi al netto di quelli cancellati in sede di riaccertamento, inoltre è stato utilizzato il criterio della media semplice.

³⁸ Il principio contabile 4/2, esempio n. 5 preveda la possibilità di un abbattimento "di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettere b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il riaccertamento straordinario dei residui rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma".

L'osservazione dei dati mette in evidenza che gli accantonamenti sul risultato di amministrazione rideterminato all'01/01/2015 per i comuni in esame appaiono sostanzialmente appropriati, infatti nel complesso a livello regionale l'accantonamento è stato superiore del 12 per cento rispetto all'ipotesi di stima effettuata in questa sede³⁹. Si tratta di un risultato migliore di quello osservato a livello nazionale, dove i dati del primo accantonamento facevano intravedere in linea generale situazioni di sottostima.

Le valutazioni svolte in ordine alla congruità del primo accantonamento al Fcde, sono state effettuate considerando la correttezza del procedimento di calcolo *standard*; naturalmente una effettiva stima non può essere condotta su un piano generale, ma solo caso per caso⁴⁰.

Negli enti della prima e della sesta fascia gli accantonamenti sono risultati molto superiori all'importo stimato, inoltre risultano comunque positivi i risultati degli enti della terza fascia, mentre risultano inferiori alla stima quelli degli enti appartenenti alle altre fasce.

Un accantonamento al Fcde inferiore al criterio stabilito⁴¹ potrebbe trovare ragione nella esclusione dal conteggio dei crediti assistiti da fidejussioni o garanzie, oppure dall'aver utilizzato la media ponderata piuttosto che quella semplice.

Sul piano generale va, inoltre, considerato che nel calcolo per l'accantonamento del Fcde in sede di bilancio di previsione poteva essere effettuato l'abbattimento percentuale previsto, mentre non era possibile operare in tal senso in sede di riaccertamento straordinario. Tale percentuale di riduzione può essere, altresì, applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma.

Nel caso in cui il Fcde venga sottostimato e si verifichi contestualmente un fenomeno di crescita dei residui attivi di competenza, possono verificarsi rischi sulla tenuta degli equilibri, in quanto la mancata riscossione non viene compensata con una congruente svalutazione dei crediti stessi attraverso il Fcde di competenza. La presenza di situazioni di questo tipo può essere meglio esaminata in prosieguo, con l'analisi dei dati da consuntivo 2015. Resta ferma l'ovvia

³⁹ Si precisa che la sommatoria per fasce della stima del Fcde non corrisponde all'applicazione del complemento a 100 al totale dei residui attivi netti considerati, in quanto la capacità di riscossione media complessiva, calcolata sul totale regionale delle riscossioni in conto residui/accertamenti in conto residui, non può coincidere con la media delle capacità medie di riscossione per fascia.

⁴⁰ In un numero ridotto di enti (vedi allegato C) si è verificato che la base di calcolo da utilizzare secondo il criterio adottato per l'analisi è risultata di segno negativo, tale da non dare luogo all'applicazione del fondo, tuttavia spesso tali enti hanno costituito il fondo. Si tratta di comportamenti che potrebbero derivare da anomalie di calcolo e meritano di essere valutati singolarmente, in quanto potrebbero anche originarsi da condotte prudenziali che tengono conto di particolari situazioni di bilancio.

⁴¹ Cioè la media del complemento a 100 della capacità di riscossione in c/residui – il completamento a 100 della capacità di riscossione in c/residui.

considerazione che l'esigenza di dotare in modo adeguato il fondo crediti è immanente e permane anche negli esercizi successivi alla sua prima costituzione.

4. Il Fondo pluriennale vincolato.

La procedura del riaccertamento straordinario dei residui prevede, tra le altre operazioni, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato, come risultante dal modello 5/1, tra le entrate del primo esercizio del bilancio di previsione.

Secondo la definizione del principio contabile, il Fpv è *"un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata"*.

Il fondo è sottoposto a vincolo, in quanto finalizzato a sostenere determinate tipologie di spesa specificamente individuate, e pluriennale, in quanto destinato a garantire il raccordo tra più esercizi e ad essere gestito in un arco temporale più esteso dell'esercizio annuale. Tale fondo poi trova appostamento contabile tanto in entrata quanto in spesa:

- con riferimento all'entrata, si tratta di risorse accertate negli esercizi precedenti destinate al finanziamento delle spese correlate, che si presumono esigibili sia nell'esercizio corrente che negli esercizi successivi;
- con riferimento alla spesa, riguarda l'impiego di risorse già esigibili, ma da utilizzare in esercizi successivi in quanto destinate a finanziare spese che diverranno esigibili nelle annualità successive a quella in corso.

La dotazione del fondo pluriennale vincolato⁴², da iscrivere tra le entrate del primo esercizio del bilancio di previsione, corrisponde alla differenza positiva tra l'ammontare complessivo dei residui passivi e attivi che sono stati cancellati e reimputati; mentre tra le spese del primo esercizio del bilancio di previsione 2015-2017, si provvede ad integrare gli stanziamenti esistenti del fondo pluriennale vincolato, per gli importi corrispondenti alla differenza tra i residui passivi e attivi che sono stati reimputati agli esercizi successivi al 2015⁴³.

⁴² Secondo quanto disposto dal principio contabile 4/2 esempio n. 6.

⁴³ A regime, il Fpv, alimentato dalle entrate di competenza dell'esercizio, è destinato a dare copertura a spese impegnate nello stesso esercizio ma imputate in annualità successive. Nel primo esercizio di applicazione della riforma il Fpv si forma anche a seguito del riaccertamento straordinario.

Nel caso in cui la somma dei residui attivi reimputati in sede di riaccertamento straordinario, risulti maggiore della somma dei residui passivi reimputati il fondo pluriennale non deve essere costituito⁴⁴.

In ordine alla corretta dotazione del Fpv è da puntualizzare che il valore da riportare nel modello 5/2 è determinato da quanto indicato nel modello 5/1, che distingue tra Fpv corrente e Fpv di parte capitale⁴⁵. Quando si riscontra nel modello 5/1 un Fpv negativo, sia esso di parte capitale e/o di parte corrente, la dotazione da indicare corrisponde a zero e deve essere riportata nel modello 5/2 la somma tra Fpv corrente ed Fpv capitale.

Per queste ragioni il confronto tra Fpv determinato in base ai dati complessivi riportati nel modello 5/2 (residui passivi reimputati meno residui attivi reimputati) e il Fpv indicato dai singoli enti nel modello 5/2, non è di per sé significativo.

Nel confronto tra il Fpv riportato dagli enti nel modello 5/2 (inviato tramite applicativo Agorà) con il corrispondente dato trasmesso con il rendiconto 2015 su Sirtel sono emerse discordanze.

Tabella 10 - Comuni che presentano un differente importo del Fpv da mod. 5/2 e da rendiconto 2015 Sirtel

Comuni	N. Comuni	Fpv da rendiconto 2015 Sirtel		Differenza tra Fpv Sirtel e Fpv da mod. 5/2
		Modello 5/2	Rendiconto 2015	
Comuni	16	5.589.870,74	4.327.222,07	- 1.262.648,67
Comuni	10	9.194.997,57	6.376.753,63	- 2.818.243,94
Comuni	4	4.689.899,36	9.329.917,57	4.640.018,21
Comuni	30	19.474.767,67	20.033.893,27	559.125,60

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agorà e Sirtel

I dati sopra esposti sono sintomatici di anomalie nella tenuta delle scritture che potrebbero anche derivare dalla scarsa dimestichezza con il nuovo sistema contabile. Va notato che prevalgono i casi di differenze di segno negativo e cioè di minore consistenza del dato del prospetto 5/2 rispetto a quello riportato in sede di rendiconto, il che potrebbe indicare o semplici errori nella compilazione dei dati oppure che nel periodo intercorso tra i due momenti di rilevazione siano

⁴⁴ In tale ipotesi, secondo quanto disposto nell'esempio 6, "le entrate riaccertate e re imputate agli esercizi successivi sono destinate alla copertura dell'eventuale disavanzo determinato dalla cancellazione dei residui attivi dal risultato di amministrazione, fermo restando la scadenza del triennio".

⁴⁵ La determinazione del Fpv da riportare nel modello 5/2 corrisponde alla somma del Fpv di parte corrente e del Fpv in conto capitale determinato dall'allegato concernente il Fpv (riga n. 3 del modello 5/1). Tale importo è iscritto in entrata del bilancio di previsione 2015 - 2017, relativo all'esercizio 2015. Nel modello 5/1 il Fpv, sia di parte capitale che corrente, va valorizzato solo se positivo, altrimenti deve essere indicato pari a zero.

state effettuate operazioni di riaggiustamento dei residui da reimputare; comportamento questo non consentito, data la tendenziale immutabilità degli esiti del riaccertamento straordinario⁴⁶. In particolare due enti registrano nel prospetto 5.2, (trasMESSO tramite piattaforma Agorà alla Sezione delle Autonomie) valori del fondo di segno negativo; si potrebbe trattare di inesatta registrazione dei dati oppure di imprecisa imputazione. Uno di questi comuni, appartenente alla prima fascia, ha correttamente evidenziato il solo ammontare positivo del Fpv di parte corrente nel modello 5/1, inserito sul Sirtel, pari ad €. 8.844,22, tuttavia emergono discordanze rispetto all'omologo dato riportato nel modello 5/2, (sia nel Sirtel che in Agorà), nel quale differenza tra le reimputazioni attive e passive complessivamente considerate, ha originato il valore negativo di €. 9.330,93.

Per l'altro, appartenente alla terza fascia, si rilevano discordanze tra la documentazione trasmessa tramite l'applicativo Siquel, dalla quale risulta una corretta compilazione dei modelli 5/1 e 5/2, indicando un Fpv positivo per €. 840.662,74, mentre si registra un valore negativo nel modello inviato per la presente indagine.

Tabella 11 - Confronto tra Fpv da mod. 5/2 e quello calcolato sulle reimputazioni.

Fascia	Comuni	Residuo attivo da cui calcolare il fondo reimputazioni contabili in senso positivo	Residuo passivo da cui calcolare il fondo reimputazioni in senso negativo	Residuo passivo da cui calcolare il fondo reimputazioni in senso negativo	Fpv calcolato dalla documentazione del fondo reimputazioni in senso negativo	Fpv calcolato dal modello 5/2
		A	B	C	D = A - C	E
	115	114.302.347,23	156.330.885,62	4.560.779,95	46.589.318,34	54.852.191,58
	67	108.468.530,88	165.186.389,86	367.298,31	57.085.157,29	59.576.289,11
	21	98.651.934,16	114.734.080,31	1.940.308,25	18.022.454,40	29.212.218,33
	7	24.910.138,29	39.870.870,38	3.948.268,38	18.909.000,47	21.710.108,98
	6	114.204.832,57	122.444.208,52	763.695,34	9.003.071,29	20.824.934,11
	2	40.131.108,95	81.636.070,90	-	41.504.961,95	41.504.961,95
	218	500.668.892,08	680.202.505,59	11.580.350,23	191.113.963,74	227.680.704,06

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agorà

Corre l'obbligo di precisare che l'importo del Fpv aggregato a livello regionale, pari a 227,68 mln, rilevato dalla piattaforma Agorà sulla base dei dati inseriti dagli enti nel modello 5/2, non coincide con quello derivante dall'applicazione della formula dell'allegato 5/2 ai dati contabili contenuti nella tabella in quanto gli enti che ottenevano un Fpv negativo avevano l'obbligo di iscrivere un

⁴⁶ Tuttavia ciò non esclude che in corso di gestione ovvero a rendiconto sia possibile procedere, tramite riaccertamento ordinario, ad eventuali modifiche circa la consistenza dei residui (come rideterminati a seguito del riaccertamento straordinario), ed alla modifica delle reimputazioni.

fondo pari a zero, di tale particolarità non può tenere conto la formula applicata ai dati complessivi.

5. Il risultato di amministrazione dopo il riaccertamento straordinario.

Le operazioni di riaccertamento hanno prodotto effetti evidenti sul risultato di amministrazione all'1/01/2015, che si rileva decisamente diverso rispetto a quello rilevato a consuntivo 2014⁴⁷. Infatti, partendo dal risultato del 2014 vengono sottratti i residui attivi da cancellare definitivamente e sommati i residui passivi eliminati definitivamente; anche le reimputazioni comportano modifiche connesse con la costituzione del Fpv da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, e che va sottratto al medesimo risultato.

La movimentazione complessiva delle partite pregresse, al netto delle cancellazioni di cui sopra, determina al 1° gennaio 2015, dopo il riaccertamento, un effetto migliorativo sul risultato; le partite attive ammontano a 819,49 mln di euro e quelle passive a 426,32 mln⁴⁸.

Tabella 12 - Analisi per fasce del risultato di amministrazione post riaccertamento.

Descrizione	n. comuni	Risultato di amministrazione al 31/12/2014 (A ₂)	Risultato di amministrazione al 01/01/2015 (A ₃)	Totale partite attive pregresse	Totale partite passive pregresse	Totale partite attive pregresse	Totale partite passive pregresse
Imp. 001	115	100.402.693,89	140.860.600,03	15.276.625,77	44.519.620,72	17.556.450,84	63.507.902,70
Imp. 002	67	84.587.361,81	132.901.813,70	25.374.777,30	49.190.521,34	17.141.754,05	41.194.761,01
Imp. 003	21	91.308.187,80	126.641.190,39	22.043.126,20	47.658.559,41	11.938.820,02	45.000.684,76
Imp. 004	7	42.041.926,08	88.694.523,12	22.337.806,89	54.876.639,14	11.450.445,80	29.631,29
Imp. 005	6	70.469.913,74	116.637.437,85	39.670.799,22	75.591.553,63	22.700.323,35	- 21.325.238,35
Imp. 006	2	69.993.582,04	114.930.227,61	77.675.482,85	49.661.128,35	16.925.179,77	- 29.331.563,36
Totale	218	458.803.665	720.665.793	202.378.618,23	321.498.022,59	97.712.973,83	99.076.178,05

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agorà

La cospicua eliminazione di poste passive in esito al riaccertamento ha prodotto un incremento nominale del risultato di amministrazione rispetto a quello determinato al 31/12/2014. Infatti il risultato di partenza, di circa 458,8 mln, che coincide con quello del rendiconto 2014, si è

⁴⁷ Come già esposto nella nota metodologica, nel campione sono presenti solo i comuni che hanno riportato un risultato di amministrazione al 31/12/2014 nel modello 5.2 equivalente al risultato dichiarato in sede di rendiconto 2014. Sono stati esclusi gli enti con risultati discordanti.

⁴⁸ Sono stati considerati gli importi dei residui in conto residui - attivi e passivi - calcolati sottraendo ai residui da rendiconto 2014 i residui definitivamente cancellati e quelli reimputati (e i passivi cancellati che concorrono alla formazione del Fpv) in sede di riaccertamento straordinario.

incrementato di quasi 262 mln di euro elevandosi a circa 720,6 mln di euro. Tale dato può suscitare qualche perplessità e indubbiamente impone il monitoraggio degli effetti sugli equilibri dei bilanci compresi nel triennio di programmazione, in relazione ai possibili disavanzi tecnici.

Nell'analisi aggregata, il risultato positivo appare sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, residuando una disponibilità di circa 99,08 mln di euro.

Tuttavia per gli enti di maggiori dimensioni (fasce 5 e 6) tale incremento non ha consentito la copertura delle quote accantonate, destinate e vincolate, determinando un maggior passivo, così come definito all'art.1 del D.M. 2 aprile 2015⁴⁹, rispettivamente di 21,32 milioni di euro e 29,33 milioni di euro.

Per la puntuale identificazione della quota vincolata nel risultato di amministrazione, la correlata cancellazione dei residui passivi, soprattutto di quelli del conto capitale, dovrebbe essere effettuata individuando correttamente le fonti delle risorse a copertura delle poste riportate come residui.

Va ricordato al riguardo che la situazione di incapienza del risultato rispetto alle quote vincolate ed accantonate, configura l'ipotesi del disavanzo di amministrazione; infatti il novellato art. 187 comma 1 del Tuel prevede che, nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le predette quote, l'ente sia in disavanzo.

L'effetto sugli equilibri, peraltro contenuto rispetto alle attese, trova una chiave di lettura nella consistenza della parte accantonata dagli enti delle due ultime fasce per la costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità, pari rispettivamente a 34,18 mln ed a 64,23 mln. La costituzione di tale fondo ha assorbito notevoli risorse neutralizzando il "vantaggio" determinato dalla cancellazione di poste passive.

Dai dati della tabella 9 inserita nella parte dedicata al Fcde si evince che gli enti della fascia 6 hanno costituito un fondo superiore a quello stimato (+ 44,75%), mentre gli enti appartenenti alla fascia 5, hanno costituito un fondo inferiore rispetto a quello stimato dell'8,04%.

⁴⁹ L'art. 1, "Definizione di maggiore disavanzo" al comma 1 stabilisce che: "In caso di disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 derivante dal riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs n. 118 del 2011, risultante dalla voce «totale parte disponibile» del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs n. 118 del 2011 se presenta un importo negativo, per maggiore disavanzo si intende:

a) l'importo della voce «totale parte disponibile» del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è positivo o pari a 0;

b) la differenza algebrica tra la voce «totale parte disponibile» e la voce «risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014» del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è negativo."

Disaggregando i dati per fasce di popolazione è possibile individuare una forte concentrazione degli accantonamenti soprattutto nei comuni più grandi, più esposti sul piano finanziario nella composizione del Fcde, rapportato al maggior volume di residui.

In termini di maggior dettaglio, si rileva che la quasi totalità del disavanzo degli enti dell'ultima fascia (29,33 milioni di euro) proviene dal comune di Sassari, che aveva riportato, al 1° gennaio 2015, un risultato positivo per 66,37 milioni di euro⁵⁰.

I sei comuni della fascia 5⁵¹ hanno accantonato complessivamente 39,67 milioni di euro, quasi tutti destinati al Fcde (34,18 milioni di euro), oltre agli accantonamenti della parte vincolata di circa 75,6 mln di euro e di quella destinata agli investimenti di 22,7 mln di euro. Il risultato finale è negativo per il comune di Carbonia di quasi 13,16 milioni di euro, per il comune di Oristano di 8,15 milioni di euro, e per il comune di Capoterra di 5 milioni di euro. Tali enti riportano un disavanzo totale di 26,31 milioni di euro, solo parzialmente compensati, nel dato aggregato, dalle quote disponibili positive dei comuni di Sestu⁵² (2,12 mln.), Olbia (1,87 mln.) e Porto Torres (888 mila euro).

Nell'ambito dei comuni esaminati, in base ai dati rilevati dai rendiconti per l'esercizio 2014, nessun ente risultava in disavanzo, mentre a seguito del riaccertamento straordinario, due comuni hanno realizzato un risultato negativo all'1° gennaio 2015 al netto degli accantonamenti (Olmedo fascia 2 ed Arbus fascia 3).

Il peso consistente della quota accantonata, sommata alle altre quote di riserva del risultato, anche se non direttamente influenzate dalle operazioni di revisione delle partite pregresse, ha causato un maggiore disavanzo per ulteriori 18 enti, risultando in totale 20 i comuni in tale situazione. La maggiore concentrazione di enti in disavanzo (con quote del 50% e del 100%) si ha nelle classi di popolazione più elevate, mentre nei comuni più piccoli della prima fascia si nota un'incidenza decisamente ridotta (il 2,61%).

Per il ripiano del disavanzo o maggior disavanzo⁵³ emerso alla data del 1° gennaio 2015 per effetto del riaccertamento straordinario avrebbero potuto trovare applicazione le modalità e le misure

⁵⁰ Il comune di Sassari rientra tra quelli per i quali la Sezione, con la deliberazione di programma delle attività di controllo per l'anno 2017 (delibera 16/2017/INPR) ha previsto l'esame approfondito delle problematiche connesse all'armonizzazione contabile ed agli effetti sugli equilibri con riferimento ai bilanci di previsione e ai rendiconti 2015 e 2016, tuttora in corso di svolgimento.

⁵¹ Capoterra, Carbonia, Olbia, Oristano, Porto Torres e Sestu.

⁵² Anche il comune di Sestu rientra tra gli enti per i quali il programma delle attività di controllo della Sezione ha previsto l'esame approfondito delle problematiche connesse all'armonizzazione contabile.

⁵³ L'articolo 3 comma 13 del d.lgs 118/2011 individua situazioni di *disavanzo tecnico* nel caso in cui, a seguito del riaccertamento straordinario, i residui passivi reimputati a un esercizio sono di importo superiore alla somma del fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati allo stesso esercizio. La differenza può essere finanziata con le risorse dell'esercizio o costituire un disavanzo tecnico da coprirsi nei bilanci degli esercizi successivi con i residui attivi reimputati a tali esercizi. Gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un

contenute nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015 in precedenza citato. La gran parte dei comuni che hanno riportato un maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015, si sono avvalsi del periodo massimo di trent'anni per ripianare integralmente il maggior disavanzo. 3 di essi hanno fatto ricorso al ripiano trentennale solo per parte del deficit e 3 comuni non hanno indicato le modalità di copertura⁵⁴

Tabella 13 - Comuni in disavanzo dopo il riaccertamento straordinario.

Posizione Ente	Enti esami- nati	Risultato di amministrazione al 31.12.2014 (art. 15.2)	Risultato di amministrazione al 31.12.2015 (art. 15.2)	Disavanzo tecnico al 31.12.2015	Disavanzo al 01.01.2015	Disavanzo post riaccertamento	Incidenza in disavanzo sul totale
	115	100.402.693,89	140.860.600,03	0	0	3	2,61%
	67	84.587.361,81	132.901.813,70	0	1	6	8,96%
	21	91.308.187,80	126.641.190,39	0	1	4	19,05%
	7	42.041.926,08	88.694.523,12	0	0	2	28,57%
	6	70.469.913,74	116.637.437,85	0	0	3	50,00%
	2	69.993.582,04	114.930.227,61	0	0	2	100,00%
	218	458.803.665	720.665.793	0	2	20	9,17%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agorà

I dati raccolti attraverso il modello 5/2 ancorché riferiti ad un numero limitato, ma significativo, di enti (218 comuni), dimostrano che in Sardegna la condizione di maggiore disavanzo interessa un numero ridotto di enti e che i casi più rilevanti riguardano comuni di maggiori dimensioni. La produzione di disavanzo o maggior disavanzo ha interessato solo il 9,17% degli Enti esaminati e in nessun caso sono state impiegate le misure di flessibilità per un rientro progressivo dal disavanzo.

Tali osservazioni risultano fondate sul presupposto che la generalità dei comuni abbia eseguito con correttezza giuridico-contabile le operazioni di riaccertamento straordinario. E' da rilevare che le cancellazioni dei residui attivi, sia di quelle definitive, sia di quelle rivolte alle

importo non superiore al disavanzo tecnico. Il disavanzo tecnico si genera dunque solo a seguito del riaccertamento straordinario finalizzato al passaggio ai principi di competenza finanziaria potenziata.

L'articolo 3 commi 15 e 16 del d.lgs 118/2011 definiscono invece il *maggior disavanzo* e le relative modalità di ripiano per gli enti che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui, di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs n. 118 del 2011, con riferimento alla data 1° gennaio 2015. Il maggior disavanzo, nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15, è ripianato in non più di 30 esercizi a quote costanti l'anno. Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, del 2 aprile 2015 sono stati stabiliti i criteri e le modalità di ripiano.

Il *disavanzo* di amministrazione per gli enti locali trova la sua disciplina nell'art. 188 del Tuel, in cui è previsto che sia immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto, e può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura.

⁵⁴ I dati relativi alle modalità di ripiano sono state ricavati dal questionario al bilancio di previsione 2015 Siquel, sez. 3.7. Analizzando le delibere di giunta con cui questi n. 20 enti hanno effettuato il riaccertamento straordinario si è potuto osservare come alcuni tra essi abbiano effettuato il riaccertamento oltre i termini, ed alcuni addirittura hanno rettificato le delibere anche in maniera sostanziale in un momento successivo, effettuando così un secondo riaccertamento.

reimputazioni, sono di consistenza molto inferiore rispetto a quelle dei passivi (rispettivamente il 47,24% ed il 73,45%).

Dai dati osservati possono rilevarsi le complesse relazioni funzionali tra riaccertamento straordinario e costituzione del Fpv, e le inevitabili difficoltà nella comprensione dei meccanismi che governano il fondo e delle sue finalità, verosimilmente da imputare alla oggettiva complessità della relativa disciplina.

6. I risultati da consuntivo 2015, effetti del riaccertamento straordinario.

Dall'esercizio 2015 tutti gli enti locali erano tenuti a dare applicazione al principio della competenza finanziaria potenziata, sia nella programmazione finanziaria che nella gestione del bilancio; pertanto le entrate e le spese dovevano essere imputate secondo esigibilità, tenendo conto della scadenza delle obbligazioni giuridiche sottostanti. Dall'applicazione di questi principi era atteso in sede di riaccertamento straordinario uno smaltimento consistente delle residue poste pregresse e quindi una energica riduzione della formazione di residui dalla competenza.

La verifica sui dati da rendiconto relativi alla movimentazione dei residui conservati al 1° gennaio 2015 dopo il riaccertamento, pone in osservazione il dato conclusivo dei residui rimasti a fine esercizio, provenienti dagli esercizi pregressi e di nuova formazione. Inoltre è stato rilevato il dato dei residui totali da riportare che incorpora anche l'esito del riaccertamento ordinario a fine 2015.

Tabella 14 - Residui attivi al 31/12/2014 ed al 31/12/2015 da riportare.

Categorie	N°	2014		2015		2016	
		RAV competenza	RAV competenza	RAV competenza	RAV competenza	RAV competenza	RAV competenza
Imp. di gestione	115	92.112.463,38	172.615.639,93	264.728.103,31	75.878.533,79	55.834.639,40	131.713.173,19
Imp. di gestione P	67	131.011.799,64	199.999.153,34	331.010.952,98	97.213.183,19	88.598.491,31	185.811.674,50
Imp. di gestione S	21	76.964.082,62	191.077.496,83	268.041.579,45	62.194.681,85	67.782.802,91	129.977.484,76
Imp. di gestione F	7	56.578.069,64	78.588.196,26	135.166.265,90	32.312.957,76	63.796.281,01	96.109.238,77
Imp. di gestione C	6	76.326.570,94	217.941.769,64	294.268.340,58	67.390.523,78	82.497.789,16	149.888.312,94
Imp. di gestione A	2	103.222.209,66	156.784.178,73	260.006.388,39	60.854.928,20	112.930.775,52	173.785.703,72
Imp. di gestione T	218	536.215.195,88	1.017.006.434,73	1.553.221.630,61	395.844.808,57	471.440.779,31	867.285.587,88

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Tabella 15 - Residui passivi al 31/12/2014 ed al 31/12/2015 da riportare.

Ente	n. enti	2014			2015		
		RP Competenza	RP Reschi	RPT Totali	RP Competenza	RP Reschi	RP Totali
Totale	115	91.370.876,22	223.013.152,23	314.384.028,45	52.593.518,06	13.126.345,72	65.719.863,78
Comuni	67	123.762.944,55	240.131.340,39	363.894.284,94	71.081.110,49	19.718.785,24	90.799.895,73
Province	21	69.697.144,20	208.424.681,74	278.121.825,94	41.284.071,23	15.754.101,14	57.038.172,37
Regioni	7	49.688.689,67	88.928.745,17	138.617.434,84	24.117.894,24	7.716.449,31	31.834.343,55
Enti non classificati	6	72.206.501,74	236.584.251,23	308.790.752,97	47.959.091,14	15.064.642,76	63.023.733,90
Enti non classificati	2	87.730.891,56	158.048.069,77	245.778.961,33	42.469.278,00	17.625.797,97	60.095.075,97
Totale	218	494.457.047,94	1.155.130.240,53	1.649.587.288,47	279.504.963,16	89.006.122,14	368.511.085,30

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Tabella 16 - Scostamento dei residui attivi e passivi 2014-2015.

Ente	Residui Attivi			Residui Passivi		
	Residui da competenza	Residui da residui	Residui da residui (Totali)	Residui da competenza	Residui da residui	Residui da residui (Totali)
Totale	536.215.195,88	1.017.006.434,73	1.553.221.630,61	494.457.047,94	1.155.130.240,53	1.649.587.288,47
2015	395.844.808,57	471.440.779,31	867.285.587,88	279.504.963,16	89.006.122,14	368.511.085,30
Variaz.	-26,18%	-53,64%	-44,16%	-43,47%	-92,29%	-77,66%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Risulta notevole (77,66%) la riduzione dei residui passivi totali alla fine del 2015 rispetto a quelli registrati a fine 2014; restano infatti da pagare debiti per complessivi 368,51 milioni di euro, a fronte dell'analogo dato rilevato alla fine del 2014, ante riaccertamento straordinario, pari a quasi 1,65 miliardi di euro. Sul fronte dei residui attivi totali⁵⁵ la riduzione è meno intensa (44,16%); trattasi di crediti da riscuotere per complessivi 867,28 milioni di euro a fronte di 1,55 milioni di euro di crediti da riscuotere registrati al 31/12/2014.

La massa dei residui conservati resta comunque notevole; si tratta di obbligazioni, attive e passive che dovrebbero tutte aver maturato la fisiologica esigibilità, in attesa di estinzione.

⁵⁵ Al fine della presente analisi, sull'ammontare dei residui attivi andrebbe considerato, con finalità di sostanziale nettizzazione, l'ammontare del Fede accantonato nel risultato di amministrazione al 31/12/2015 pari a 202,65 milioni di euro, sebbene riferito non al campione in esame, ma a n. 189 enti che hanno inviato gli specifici schemi di bilancio armonizzato, concernente il risultato di amministrazione.

Tra i residui passivi, potrebbero essere inclusi debiti scaduti che, in casi limitati, non è stato possibile estinguere, in alcuni casi, con le anticipazioni di liquidità finalizzate, con i vari interventi normativi, a particolari fattispecie debitorie⁵⁶.

Tra i residui attivi 471,44 milioni di euro provengono da esercizi precedenti al 2015 e 395,84 milioni di euro sono di nuova formazione.

Dall'applicazione del nuovo principio di imputazione deriva una flessione della formazione di nuovi residui attivi dalla gestione di competenza 2015 che tuttavia risulta inferiore alle attese e con andamento ridotto, rispetto a quello del 2014 (- 26,18%). Nel complesso restano da riscuotere quasi 400 milioni di euro di entrate imputate al 2015 in quanto esigibili, nonostante che gli accertamenti che hanno dato luogo ai nuovi residui siano stati imputati secondo il nuovo criterio della competenza in base all'esigibilità.

Nella osservazione dei dati complessivi, la formazione di nuovi residui attivi assume, quindi, dimensioni ancora rilevanti e incide sulla struttura degli equilibri, infatti le poste correttive delle entrate rappresentate dal Fcde accantonato in sede di bilancio di previsione⁵⁷ non sembrerebbero idonee a compensare in modo adeguato tali situazioni.

Il dato registrato dai comuni della Sardegna evidenzia, comunque, una formazione di nuovi residui attivi dalla gestione di competenza in misura inferiore rispetto a quello rilevato su base nazionale dalla Sezione delle autonomie⁵⁸.

I residui provenienti dagli esercizi precedenti, che rappresentano crediti scaduti ed esigibili, si riducono in misura significativa (53,64%), tuttavia non è possibile considerare completamente attendibili i risultati di amministrazione, in quanto residuano ancora crediti da riscuotere per complessivi 471,44 milioni di euro⁵⁹.

Tabella 17 - Residui attivi in conto residui suddivisi per titoli.

Sintesi Attivazioni contabili						
Titolo	2014	2015	2016	2017	2018	2019
	199.509.996,10	61.289.708,39	85.698.035,12	643.493.169,29	27.015.525,83	1.017.006.434,73
	197.126.575,25	94.828.362,92	76.034.416,92	91.091.545,48	12.359.878,74	471.440.779,31
	-1,19%	54,72%	-11,28%	-85,84%	-54,25%	-53,64%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

⁵⁶ Come rilevato nella delibera SRCSAR/33/2015/VSGF, i dati del MEF (incrociati con i dati contenuti nei questionari relativi al consuntivo 2012 trasmessi tramite il sistema Siquel) hanno evidenziato come solo 10 comuni abbiano fatto ricorso alle anticipazioni di liquidità. Viceversa, ben 192 comuni hanno fruito per il 2013 di spazi finanziari sul patto di stabilità interno, mentre solo 39 comuni hanno presentato analoga richiesta, nel 2014.

⁵⁷ Computato, come noto, secondo un criterio di gradualità fino all'esercizio 2019, a partire dal quale dovrebbe, poi, utilizzarsi il criterio dell'accantonamento dell'intero complemento a cento rispetto alla percentuale del riscosso sull'accertato.

⁵⁸ Con riduzione del 4,73% calcolato su 5306 comuni.

⁵⁹ Il dato rilevato a livello nazionale è in riduzione per il 26,57%.

Nel 2015 la maggior parte dei crediti non riscossi di parte corrente riguarda principalmente le entrate da contributi e trasferimenti del titolo II, dove i residui addirittura aumentano del 54,72% rispetto al 2014. Ciò potrebbe derivare dalla non fluida realizzazione del conferimento dei contributi da parte della Regione.

Permangono inoltre rilevanti i residui del titolo I delle entrate tributarie e del titolo III delle entrate extratributarie.

La riduzione dei residui attivi in conto capitale risulta significativa, in misura alquanto rilevante nel titolo IV (- 85,84%) dove comunque restano molto consistenti, in relazione alla incidenza significativa di trasferimenti di capitale. Meno rilevante è la diminuzione nel titolo V (-54,25%), con una riduzione in valori assoluti di 552,40 milioni di euro nel titolo IV e di 14,64 milioni di euro nel titolo V.

Lo stock complessivo dei residui attivi dovrebbe tendere a ridursi nel tempo sia per la diminuzione dei residui pregressi, che per effetto della gestione ordinaria.

E' stato osservato negli enti esaminati un andamento in complessiva diminuzione che appare rilevante sia per la formazione di nuovi residui attivi in quota inferiore, che per la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti; è da precisare al riguardo che la rilevazione si fonda sulla registrazione di dati rilevati con sistemi contabili differenti.

L'ammontare dei residui attivi subisce, quindi, variazioni di apprezzabile significatività, e di conseguenza anche la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità dovrebbe tendere ad essere stabile.

In linea di principio, l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità effettuato annualmente nel bilancio di previsione, per evitare di spendere entrate non esigibili nell'esercizio, deve essere commisurato alla movimentazione dei residui attivi. Quando l'ammontare dei residui di competenza tende a rimanere stabile nel tempo, anche le svalutazioni nell'insieme restano stabili e di conseguenza resta tale anche l'ammontare del Fede. La rilevante formazione di nuovi residui della competenza comporta che il fondo crediti costituito ad inizio anno dovrà essere variato in aumento nel rendiconto, con l'esigenza di fornire adeguata copertura (per la differenza) vincolando una quota del risultato di amministrazione.

Nel campione di enti analizzato (n. 189) la quota accantonata nel risultato di amministrazione al Fede evidenzia una dinamica crescente, passando da circa 162 milioni di euro all'1/01/2015 a oltre 202 milioni al 31/12/2015, che tuttavia potrà essere rideterminata alla luce dei risultati dell'esercizio 2016, sia in termini di andamento dei residui attivi formatisi nella competenza che con riferimento alla quota accantonata al Fede.

Come già detto, i dati in esame non fanno rilevare in linea generale particolari motivi di allarme sui conti degli enti esaminati, specie nel confronto con il risultato conseguito su base nazionale (meno 4,73%). Resta fermo che nello specifico potrebbero rilevarsi andamenti non conformi a quello generale osservato.

TABLE 10. ROYAL CANADIAN MOUNTED POLICE						
RCA		RCMP		RCMP		
1990-91	1991-92	1992-93	1993-94	1994-95	1995-96	1996-97
Revenue	Operating	Operating	Operating	Operating	Operating	Operating
(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)
1,553,221,630.61	819,493,244.10	471,440,779.31	395,844,808.57	867,285,587.88	187,403,422.30	233,743,414.70
Source: Statistics Canada, "Operating Revenue of the Federal Government, 1990-91 to 1996-97," Catalogue no. 26-01, Ottawa, 1997.						
RCMP		RCMP		RCMP		
1990-91	1991-92	1992-93	1993-94	1994-95	1995-96	1996-97
Operating	Operating	Operating	Operating	Operating	Operating	Operating
(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)	(\$ mil.)
-47,24%	-42,47%	22,87%	26,95%	45,64%		

In linea generale, la persistenza di residui remoti rimasti da riscuotere dopo il riaccertamento straordinario, può essere sintomatico di un “logoramento” del titolo del credito che richiede di eseguire scrupolosamente il riaccertamento ordinario e se del caso la svalutazione. Come rilevato nella delibera n. 4/SEZAUT/2015, le cancellazioni devono tuttavia essere eseguite con cautela.

39

avendo cura di non eliminare le entrate che hanno ancora un valido titolo e possibilità di essere riscosse.

Secondo il decreto correttivo del 20/05/2015, si dovrebbe registrare una tendenziale stabilità nel tempo dello stock complessivo dei residui *“per effetto della gestione ordinaria che, annualmente, comporta la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti”*.

Tale situazione non sembra trovare riscontro nei dati della tabella che segue, elaborati con riferimento ad un campione di 214 enti⁶¹, che evidenziano nell'insieme una tendenza in aumento.

Tabella 19 - Riaccertamento dei residui attivi - anni 2011-2015.

Anno	RA conservati all'1/01	Accertamenti su residui*	RA cancellati	RA accorati cancellati	RA e risultanti da riportare all'1/01	RA da competenza da riportare all'1/01	Totale RA da riportare all'1/01	Residui e residui sul totale	Residui competenza sul totale
	1.556.028.051,63	1.487.844.547,45	-4,4%	95,6%	1.039.867.230,41	584.988.188,71	1.624.855.419,12	64,0%	36,0%
	1.624.854.927,17	1.537.498.562,90	-5,4%	94,6%	1.046.765.521,92	555.092.558,72	1.601.858.080,64	65,3%	34,7%
	1.601.887.410,13	1.536.482.330,29	-4,1%	95,9%	1.040.670.332,42	450.280.325,31	1.490.950.657,73	69,8%	30,2%
	1.490.902.240,89	1.356.047.735,57	-9,0%	91,0%	996.088.706,40	527.952.311,41	1.524.041.017,81	65,4%	34,6%
	1.515.579.045,13	760.298.524,99	-49,8%	50,2%	450.765.317,91	389.231.634,41	845.996.952,32	54,0%	46,0%

* residui attivi al netto delle cancellazioni in sede di riaccertamento ordinario

** dati dal riaccertamento straordinario

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

In proposito, confrontando i dati esposti nella colonna *“Accertamenti su residui”* che sono relativi ai residui conservati e riportati dopo il riaccertamento (ordinario, per gli anni 2011-2014 e straordinario per il 2015) con quelli esposti nella colonna *“Totale RA da riportare all'1/01”*, che riguardano il totale dei residui da iscrivere nel bilancio di previsione dell'anno successivo, si evince un costante incremento (dovuto al volume dei nuovi residui e cioè quelli che si formano dalla gestione della competenza, sempre inferiori rispetto a quelli provenienti dalle gestioni passate) nel quinquennio 2011- 2015, con la sola eccezione del 2013, in cui si rileva invece una leggera flessione. In sostanza, pur a fronte di una complessiva riduzione della mole di residui attivi, non viene meno una tendenza ad accumulare crediti da riscuotere, specie per via di quelli che si riformano dalla competenza.

In termini percentuali si nota una tendenziale diminuzione dei crediti provenienti dalle gestioni precedenti sul totale dei residui attivi da riportare, che passano dal 64% al 54% del totale dei residui attivi in conto residui.

⁶¹ La differenza numerica del campione è stata determinata dalla necessità di esaminare l'andamento dei residui nel quinquennio, per cui sono stati considerati solo gli enti con rendiconto quadrato su Sirtel per ciascuna annualità.

Ciò significa che nella composizione dei residui da riportare all'anno successivo, nel quinquennio considerato, i residui attivi in conto residui tendono a diminuire (dal 64% al 54%), mentre quelli in conto competenza aumentano, passando dal 36% dei residui totali da riportare al 46%.

Tabella 20 - Residui passivi al 31/12/2015 da riportare: composizione per fasce.

Residui passivi al 31/12/2015					
Fasce	Importo (€)	Importo (M€)	Importo (M€)	Importo (M€)	Importo (M€)
Imprevisti	111.686	115	52.593.518,06	13.126.345,72	65.719.863,78
Imprevisti	214.016	67	71.081.110,49	19.718.785,24	90.799.895,73
Imprevisti	150.815	21	41.284.071,23	15.754.101,14	57.038.172,37
Imprevisti	89.564	7	24.117.894,24	7.716.449,31	31.834.343,55
Imprevisti	186.119	6	47.959.091,14	15.064.642,76	63.023.733,90
Imprevisti	198.907	2	42.469.278,00	17.625.797,97	60.095.075,97
Totale	951.107	218	279.504.963,16	89.006.122,14	368.511.085,30

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Tabella 21 - Residui passivi al 31/12/2015: incidenza e scostamento per fasce

Fasce	Importo (€)	Importo (M€)	Incidenza RP (M€ / Importo RP)	Incidenza RP (M€ / Importo RP)	Scostamento RP (M€ / Importo RP)	Scostamento RP (M€ / Importo RP)
Imprevisti	111.686	115	49,73%	23,41%	-74,59%	-79,10%
Imprevisti	214.016	67	45,39%	24,88%	-70,37%	-75,05%
Imprevisti	150.815	21	41,25%	33,28%	-75,23%	-79,49%
Imprevisti	89.564	7	28,76%	43,88%	-75,49%	-77,03%
Imprevisti	186.119	6	39,65%	36,82%	-76,72%	-79,59%
Imprevisti	198.907	2	33,22%	40,80%	-74,02%	-75,55%
Totale	951.107	218	41,23%	32,22%	-74,16%	-77,66%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel e Agorà

Tabella 22 - Andamento dei residui passivi da riportare- biennio 2014-2015

Fasce	RP 2014 (M€)	RP 2015 (M€)	RP 2015 (M€)
Totale	494.457.047,94	1.155.130.240,53	1.649.587.288,47
Totale	279.504.963,16	89.006.122,14	368.511.085,30
Scostamento	-43,47%	-92,29%	-77,66%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

I residui passivi, complessivamente considerati a fine 2015 registrano una flessione del 77,66% rispetto al 2014, più evidente rispetto a quella notata sul fronte attivo. Tale risultato, discende

dal rilevante impatto del riaccertamento straordinario sulla quantità di residui degli esercizi pregressi, il cui insieme si riduce del 74,16% in base al dato rilevato in sede di riaccertamento al primo gennaio, mentre a rendiconto 2015, per i residui da residui la riduzione si eleva al 92,29%.

Il riaccertamento straordinario ha quindi comportato una riduzione notevole: da circa 1,65 mld di residui passivi al 31/12/2014 si è passati a poco più di 368 mln di euro al 31/12/2015. Tuttavia risultano scarsamente significativi gli effetti sulla capacità di realizzazione degli stanziamenti di spesa che sarebbe dovuta derivare dall'imputazione secondo esigibilità. Infatti l'applicazione del nuovo criterio di competenza ha avuto scarso effetto, considerato che a consuntivo sono comunque rimasti da pagare oltre 279 mln di euro dell'esercizio corrente, sebbene rispetto al 2014 si siano formati minori residui dalla competenza, per il 43,47%.

Tabella 23 - Andamento dei residui passivi per titoli - biennio 2014-2015.

Titolo	TITOLO I				TITOLO II		TITOLO III		
	RP competenza 2014	RP competenza 2015	RP competenza 2014	RP competenza 2015	RP competenza 2014	RP competenza 2015	RP competenza 2014	RP competenza 2015	RP competenza 2015
TITOLO I	284.309.564,17	182.918.171,92	467.227.736,09	210.147.394,22	972.132.536,02	1.182.279.930,24	89,55	79.532,59	79.622,14
TITOLO II	196.262.746,83	49.990.324,16	246.253.070,99	83.242.038,35	39.015.797,98	122.257.836,33	177,98	-	177,98
TITOLO III	-30,97%	-72,67%	-47,29%	-60,39%	-95,99%	-89,66%	98,75%	-100,00%	-99,78%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Nell'analisi per titoli, si nota che la mole dei residui di competenza della spesa corrente (Titolo I) appare preponderante (supera il 70%) nel confronto con il totale complessivo dei residui passivi della competenza, mentre i residui passivi del titolo II costituiscono il 29,78% del totale dei residui passivi della competenza.

Il dato relativo alla spesa di investimento, ovviamente, potrebbe risentire della complessità delle procedure di erogazione di tale spesa, tuttavia la formazione di ingenti residui per gli investimenti può far dubitare che la regola della nuova contabilità armonizzata abbia trovato adeguata applicazione. Infatti anche per la spesa in conto capitale, salvo limitate eccezioni, l'impegno è conseguente alla scadenza delle obbligazioni distribuite nel tempo sulla base di un cronoprogramma dell'investimento. Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria al punto 5.3.1 ritiene auspicabile che venga eseguito un cronoprogramma della spesa

anche nei casi in cui le scadenze dei singoli pagamenti non siano fissate nel contratto di appalto. Il Fpv è, infatti, rivolto allo scopo di misurare la distanza temporale tra acquisizione di risorse e impiego delle stesse.

Solo imprevisti nello svolgimento temporale delle prestazioni contrattuali possono provocare scostamenti dal programma, altrimenti si riscontrano modalità non conformi ai criteri di imputazione e ai correlati principi che regolano la costituzione del fondo pluriennale vincolato.

Con le operazioni di riaccertamento straordinario, vengono tra l'altro effettuate le reimputazioni dei residui passivi. L'ipotesi di una consistente mole di residui passivi in conto capitale imputati all'esercizio 2015, può far ritenere che non si sia adeguatamente considerata la scadenza delle obbligazioni e, quindi, costruito correttamente il Fpv di spesa. In tali ipotesi a fine esercizio si verifica un riversamento nel Fpv direttamente proporzionale alle cancellazioni di impegni. Una parte di queste poste reimputate potrebbe riguardare risorse finalizzate alla copertura di spese di investimento in via di definizione e perciò da riportare tra quelle che concorrono alla costituzione del Fpv di entrata 2015.

Tabella 24 - Andamento dei residui passivi in conto competenza per titoli - esercizi 2014-2015.

Impegni residui passivi (competenza)				
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Totale
	1.010.627.204,73	238.612.142,62	35.120.977,33	1.284.360.324,68
	983.697.777,86	261.851.763,27	32.415.677,77	1.277.965.218,90
	-2,66%	9,74%	-7,70%	-0,50%

Pagamenti residui passivi (competenza)				
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Totale
	726.317.640,56	28.464.748,40	35.120.887,78	789.903.276,74
	787.435.031,03	178.609.724,92	32.415.499,79	998.460.255,74
	8,41%	527,48%	-7,70%	26,40%

Residui passivi (competenza)				
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Totale
	284.309.564,17	210.147.394,22	89,55	494.457.047,94
	196.262.746,83	83.242.038,35	177,98	279.504.963,16
	-30,97%	-60,39%	98,75%	-43,47%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'esame dei dati di consuntivo, dimostra che il riaccertamento straordinario ha modificato solo in parte la situazione di partenza dei residui attivi per i quali era attesa una più compiuta revisione.

L'aspetto di maggiore risalto che i dati evidenziano è una notevole accelerazione dei pagamenti sui residui della competenza per la spesa d'investimento con una maggiore erogazione di circa 150 milioni rispetto al 2014.

Dalla successiva tabella si notano i movimenti della massa di crediti pregressi che, pur essendo significativi, risultano di minore intensità rispetto a quelli corrispondenti dei residui passivi. Tale situazione influenza i risultati di amministrazione generando un fattore di equilibrio solo nominale nelle partite del saldo di fine esercizio, come dimostrerebbero i dati sui contenuti disavanzi dopo il riaccertamento straordinario. Risulta immanente l'esigenza di analizzare la sussistenza delle ragioni di credito e, nel caso di evidente rischio di inesigibilità, di attuare una adeguata svalutazione dei crediti. Tuttavia solo attraverso un'analisi specifica ciò può essere attribuito agli effetti del maggior disavanzo da riaccertamento.

Tabella 25- Andamento dei residui attivi in conto competenza per titoli - esercizi 2014-2015

Accertamenti residui attivi (competenza)						
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Titolo IV	Titolo V	Totale
	472.136.494,78	531.282.211,94	119.437.830,59	209.010.903,86	9.423.193,09	1.341.290.634,26
	473.633.318,63	523.421.927,62	128.238.557,87	284.472.744,00	9.089.060,38	1.418.855.608,50
	0,32%	-1,48%	7,37%	36,10%	-3,55%	5,78%

Riscossioni residui attivi (competenza)						
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Titolo IV	Titolo V	Totale
	325.638.248,82	331.832.088,16	76.377.864,31	68.238.370,44	2.988.866,65	805.075.438,38
	332.337.115,37	421.536.762,70	80.097.710,72	186.127.605,13	2.911.606,01	1.023.010.799,93
	2,06%	27,03%	4,87%	172,76%	-2,38%	27,07%

Residui attivi (competenza)						
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Titolo IV	Titolo V	Totale
	146.498.245,96	199.450.123,78	43.059.966,28	140.772.533,42	6.434.326,44	536.215.195,88
	141.296.203,26	101.885.164,92	48.140.847,15	98.345.138,87	6.177.454,37	395.844.808,57
	-3,55%	-48,92%	11,80%	-30,14%	-3,99%	-26,18%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

L'imprecisione nella costruzione delle previsioni di bilancio e delle imputazioni secondo il criterio della esigibilità possono causare la persistente formazione di cospicui residui dalla competenza, sia per gli stanziamenti di entrata, sia per gli stanziamenti di spesa.

In conclusione, seppure le cancellazioni dei residui siano state incisive sui due fronti, non vengono meno le ragioni di cauta valutazione, poiché si rileva una prevalenza delle cancellazioni passive, mentre tendono a riformarsi residui attivi della competenza e quelli in conto residui continuano ad essere riscossi in quota non del tutto soddisfacente; ciò fa sorgere il dubbio circa la correttezza delle operazioni del riaccertamento. Gli accertamenti di residui attivi in conto residui subiscono complessivamente una riduzione consistente (oltre il 43%); l'analisi per titoli mette in evidenza che, ad eccezione del titolo II, l'andamento in flessione è generalizzato, con la massima riduzione rilevata nel titolo IV.

Tra tali residui quelli derivanti da trasferimenti aumentano quasi del 49%; tale andamento da connettere ad una scarsa fluidità delle procedure di erogazione da parte degli enti contributori, risulta coerente con lo sviluppo crescente delle riscossioni del medesimo titolo e il livello di realizzazione di tali entrate si attesta intorno al 55% nel 2015. Negli altri titoli si evidenzia un andamento negativo delle riscossioni in conto residui, fatta eccezione per il titolo V che rileva un notevole incremento (oltre il 77%), a fronte di una riduzione degli accertamenti di circa il 33%.

Il complesso dei residui in conto residui a fine esercizio 2015 si riduce di oltre la metà; l'effetto di maggiore riduzione si evidenzia nei titoli IV e V, mentre è fortemente circoscritto nel titolo I, nel quale l'ammontare dei residui attivi conservati diminuisce marginalmente (1,19%). Al contrario, i residui attivi da residui del titolo II sono aumentati di quasi il 55%, in conseguenza del maggior incremento degli accertamenti rispetto alle riscossioni.

Tabella 26- Andamento dei residui attivi in conto residui per titoli - esercizi 2014-2015.

Accertamenti e riscossioni in conto residui						
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Titolo IV	Titolo V	Totale
	327.437.359,33	140.988.843,87	114.980.160,24	768.102.095,56	32.282.253,80	1.383.790.712,00
	291.322.273,55	209.776.250,93	102.927.047,18	157.344.418,13	21.713.187,43	783.083.177,22
	-11,03%	48,79%	-10,48%	-79,52%	-32,74%	-43,41%
Riscossioni e cancellazioni in conto residui						
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Titolo IV	Titolo V	Totale
	127.927.363,23	79.699.135,48	29.282.125,12	124.608.926,27	5.266.727,97	366.784.278,07
	94.195.698,30	114.947.888,01	26.892.630,26	66.252.872,65	9.353.308,69	311.642.397,91
	-26,37%	44,23%	-8,16%	-46,83%	77,59%	-15,03%
Residui attivi in conto residui						
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Titolo IV	Titolo V	Totale
	199.509.996,10	61.289.708,39	85.698.035,12	643.493.169,29	27.015.525,83	1.017.006.434,73
	197.126.575,25	94.828.362,92	76.034.416,92	91.091.545,48	12.359.878,74	471.440.779,31
	-1,19%	54,72%	-11,28%	-85,84%	-54,25%	-53,64%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

Effetti più rilevanti dell'applicazione dei nuovi principi contabili si notano sul lato passivo in cui la complessiva riduzione degli impegni in conto residui supera il 75%; i pagamenti dell'esercizio 2015 raggiungono quasi il 78% degli impegni in conto residui.

Per analizzare meglio il fenomeno è necessario verificare l'andamento dei singoli titoli; il dato più importante è sicuramente rappresentato da una forte riduzione dei residui passivi da investimento sia con riferimento agli impegni (ridotti dell'87,53%), sia con riferimento ai pagamenti (- 45,01%), che, in presenza di un elevato livello di smaltimento (73%) determinano una riduzione dei residui passivi da riportare del 96%.

Una vigorosa contrazione dei residui passivi conservati si nota anche con riferimento alle spese correnti che si riducono di quasi il 73%, ciò indica che i vecchi residui, per diverse ragioni come richiesto dallo spirito della riforma, tendono a diminuire in modo significativo.

Tabella 27- Andamento dei residui passivi in conto residui per titoli - esercizi 2014-2015.

Impegni residui passivi (c/c residui)				
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Totale
2014	469.602.350,22	1.165.405.109,38	944.503,04	1.635.951.962,64
2015	255.587.261,57	145.297.031,34	69.575,91	400.953.868,82
Variaz. 2015/2014	-45,57%	-87,53%	-92,63%	-75,49%

Pagamenti residui passivi (c/c residui)				
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Totale
2014	286.684.178,30	193.272.573,36	864.970,45	480.821.722,11
2015	205.596.937,41	106.281.233,36	69.575,91	311.947.746,68
Variaz. 2015/2014	-28,28%	-45,01%	-91,96%	-35,12%

Residui passivi (c/c residui)				
Anno	Titolo I	Titolo II	Titolo III	Totale
2014	182.918.171,92	972.132.536,02	79.532,59	1.155.130.240,53
2015	49.990.324,16	39.015.797,98	0,00	89.006.122,14
Variaz. 2015/2014	-72,67%	-95,99%	-100,00%	-92,29%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel

7. La dinamica delle componenti del risultato di amministrazione nei dati da rendiconto 2015.

Vengono analizzati di seguito, nell'arco di tempo compreso tra il 31/12/2014 ed il 31/12/2015, gli effetti sulla dinamica del risultato di amministrazione delle cancellazioni e delle reimputazioni. Viene contestualmente condotto l'esame del fondo pluriennale vincolato, quale nuova componente del quadro generale riassuntivo della gestione finanziaria.

L'effetto diffuso del riaccertamento straordinario sul risultato di amministrazione, già messo in evidenza, è l'incremento dell'attivo di tale saldo.

Attraverso i dati rilevati dal prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione "armonizzato" si possono analizzare le variazioni delle relative componenti a seguito del riaccertamento straordinario, rispetto alla composizione definita a consuntivo dell'esercizio 2015. Per una valutazione complessiva dell'andamento rilevano anche i dati al 31/12/2014.

La necessità di costruire una base omogenea di riferimento degli enti ha ridotto la numerosità del campione in esame, composto di 189 comuni (il 51,78% del totale dei comuni non sperimentatori ed il 50,13% del totale dei comuni sardi)⁶².

Come già detto il riaccertamento straordinario ha comportato un incremento consistente del risultato di amministrazione (di oltre 242 mln di euro per il campione di enti di riferimento) dovuto alle cospicue cancellazioni di residui passivi, sia di quelli reimputati, sia di quelli definitivamente cancellati.

Nel raffronto tra i dati relativi alla composizione del risultato di amministrazione al 31/12/2014 ed all'1/01/2015 post-riaccertamento, si nota l'incremento della parte vincolata che passa da 120 mln di euro a quasi 281 mln di euro; tale incremento deriva in larga misura dalle cancellazioni di residui non correlati ad obbligazioni giuridiche. Nel risultato al 31/12/2015 questa quota si incrementa ulteriormente arrivando a quasi 299 mln di euro, incidendo negativamente sul risultato di amministrazione, che tuttavia, per effetto del saldo della gestione dei residui, migliora di 70,40 milioni di euro rispetto all'1/01/2015.

Disaggregando questo dato a livello di classi demografiche si osserva una situazione diversificata. Le oscillazioni della parte vincolata risultano più contenute per i comuni delle fasce più basse, mentre sono in netto aumento per gli enti dell'ultima fascia. Le variazioni in aumento del Fpv

⁶² Trattasi infatti dei comuni non sperimentatori che riportano il risultato di amministrazione al 31/12/2014 sulla piattaforma Sirtel uguale a quello dichiarato sul modello 5/2 in riaccertamento straordinario ed hanno inviato correttamente il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2015.

che si rilevano nelle fasce intermedie, (3, 4 e 5), invece possono derivare da una movimentazione delle risorse per attivare investimenti che confluiscono di conseguenza nel fondo pluriennale di spesa in conto capitale. Anche il breve lasso di tempo intercorso tra le operazioni di riaccertamento, che molti enti hanno concluso a giugno 2015, e la chiusura dell'esercizio, può avere avuto rilevanza al riguardo. Tuttavia lo scostamento risulta positivo (migliora il risultato) se si confronta il dato registrato alla fine del 2014 con quello al 31/12/2015.

Tabella 28 - Risultato di amministrazione e sua composizione, esercizi 2014-2015.

Comuni	Codice	Rendiconto di amministrazione 2014				Rendiconto di amministrazione 2015				Rendiconto di amministrazione 2016				Rendiconto di amministrazione 2017			
		Spese	Entrate	Utile	Perdita	Spese	Entrate	Utile	Perdita	Spese	Entrate	Utile	Perdita	Spese	Entrate	Utile	Perdita
Totale	189	857.917	422.857	35.638	637	120.320	280.612	664.787	189.222	142.474	280.612	92.368	188.584	735.190	244.548	282.649	298.499
Comuni	98	94.486	87.088	8.986	162	15.747	61.892	123.906	12.649	9.587	34.213	14.831	62.214	132.865	16.212	11.350	34.416
Comuni	59	191.837	74.935	8.150	86	20.969	45.149	119.436	23.440	21.190	46.862	14.822	34.332	128.267	30.002	21.166	47.633
Comuni	18	125.991	81.265	13.890	789	13.588	36.500	115.545	18.282	16.939	42.146	11.640	43.477	21.551	40.036	23.760	39.077
Comuni	7	89.364	47.042	3.904	0	16.539	19.600	88.695	22.338	21.138	54.877	11.450	30	91.997	26.886	26.087	52.156
Comuni	5	157.112	65.114	6.339	0	14.210	44.564	102.256	34.869	29.389	52.833	22.700	8.167	114.109	48.810	41.718	48.224
Comuni	2	128.907	69.994	12.369	0	39.266	18.338	114.930	17.625	64.730	49.661	16.925	-29.332	143.101	89.558	73.369	16.943
Comuni	189	857.917	422.857	35.638	637	120.320	280.612	664.787	189.222	142.474	280.612	92.368	188.584	735.190	244.548	282.649	298.499

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel - Agorà

Fra i comuni che avevano registrato un maggior disavanzo al 1° gennaio 2015, 16 riportano un miglioramento della parte disponibile, in quanto coprono integralmente la rata annuale prevista nel ripiano trentennale, anche in quei casi in cui la parte disponibile rimane negativa. I restanti quattro enti non hanno inviato il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2015 compilato in maniera corretta⁶³, ragion per cui i dati contabili ivi riportati non consentono di far alcuna considerazione.

Tabella 29 - Scostamenti parte vincolata sul risultato di amministrazione.

Comuni	Rendiconto di amministrazione 2014		Rendiconto di amministrazione 2015		Rendiconto di amministrazione 2016		Rendiconto di amministrazione 2017	
	Spese	Entrate	Spese	Entrate	Spese	Entrate	Spese	Entrate
Totale	15.747	34.213	34.446	117,27%	0,68%	118,75%		
Comuni	20.969	46.862	47.653	123,48%	1,69%	127,25%		
Comuni	13.588	42.146	39.077	210,17%	-7,28%	187,58%		
Comuni	16.539	54.877	52.156	231,80%	-4,96%	213,35%		
Comuni	14.210	52.833	48.224	271,94%	-8,76%	239,37%		
Comuni	39.266	49.661	76.943	26,47%	51,94%	95,95%		
Totale	120.320	280.612	298.499	133,22%	6,37%	148,09%		

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel - Agorà

⁶³ Trattasi dei comuni di Cabras, Carbonia, Cardedu, Viddalba.

A fronte dell'andamento oscillante della parte vincolata, si rileva un miglioramento della parte disponibile dell'avanzo di amministrazione che, seppure nettamente ridotto rispetto al 2014 (in cui era pari a euro 246,06 milioni), rimane pur sempre positivo, pari a 109,74 milioni di euro al 31/12/2015, e comunque maggiore rispetto al dato all'1/01/2015 (pari a 102,58 milioni di euro).

In tale situazione viene assorbito l'incremento di oltre 202 mln del Fede accantonato a rendiconto 2015, rispetto al primo accantonamento dopo il riaccertamento straordinario.

L'incremento dell'avanzo disponibile dall'1/01/2015 al 31/12/2015 si è registrato in quasi tutte le classi demografiche esaminate, con l'eccezione dei comuni della terza fascia demografica che, al contrario, registrano un decremento di 7,54 mln di euro.

Si precisa che lo scostamento rilevato nella quarta fascia è determinato da un miglioramento della quota disponibile dell'avanzo di amministrazione di quasi tutti gli enti, tra cui assume maggiore rilevanza in valore assoluto l'incremento contabilizzato nel comune di La Maddalena.

Tabella 30 - Scostamenti parte disponibile del risultato di amministrazione

Fascia demografica	Importo in milioni di euro			Variazioni percentuali		
	31/12/2014	1/01/2015	31/12/2015	31/12/2014 1/01/2015	31/12/2014 31/12/2015	1/01/2015 31/12/2015
Totale	61.892	62.244	67.541	0,57%	8,51%	9,13%
Fascia 1	45.149	34.332	36.189	-23,96%	5,41%	-19,85%
Fascia 2	56.500	43.477	35.933	-23,05%	-17,35%	-36,40%
Fascia 3	19.600	30	1.630	-99,85%	5333,33%	-91,68%
Fascia 4	44.564	-8.167	-3.328	-118,33%	59,25%	-107,47%
Fascia 5	18.358	-29.332	-28.226	-259,78%	3,77%	-253,75%
Totale	246.062	102.584	109.739	-58,31%	6,97%	-55,40%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel - Agorà

L'evoluzione del fondo pluriennale vincolato, soprattutto di parte capitale, incide sulla dinamica delle poste vincolate, dalla cui osservazione, peraltro, si rilevano andamenti non univoci.

Tabella 31 - Fondo pluriennale vincolato - movimentazione nel rendiconto 2015.

Tabella 31 - Fondo pluriennale vincolato - movimentazione nel rendiconto 2015.												
Comune	MOD	DATI SIREL 2015										
		Fpv di spesa A	Fpv di spesa B	Fpv di spesa C	Fpv di spesa D	Fpv di spesa E	Fpv di spesa F	Fpv di spesa G	Fpv di spesa H	Fpv di spesa I	Fpv di spesa M	
Totale												
2015	98	48.099	46.837	8.763	38.074	74.906	72.501	2.405	80.186	9.395	45.840	55.234
2014	59	51.673	48.855	15.777	33.078	70.365	69.666	699	61.050	15.518	52.361	67.879
2013	18	26.214	30.834	8.097	22.737	39.409	38.102	1.307	32.385	11.470	35.038	46.508
2012	7	21.710	21.710	14.014	7.696	20.173	19.099	1.074	15.834	5.315	11.597	16.913
2011	5	20.825	20.825	9.143	11.682	34.284	32.647	1.637	27.895	5.659	28.412	34.070
2010	2	41.505	41.505	18.583	22.922	22.424	21.996	428	16.513	6.682	23.877	30.559
Totale	189	210.026	210.586	74.378	136.208	261.559	254.011	7.550	233.864	54.039	197.124	251.163

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Sirtel - Agorà

Gli sviluppi della gestione del Fpv limitatamente alla parte relativa al conto capitale, a partire dal saldo in entrata del 2015, dimostrano a livello complessivo un incremento della misura del Fpv a fine esercizio 2015 di quasi 61 mln di euro, invece il Fpv di parte corrente ha registrato una utilizzazione per poco più di 20 mln. Nell'analisi per fascia demografica, si nota costantemente un incremento del Fpv in conto capitale. L'incremento non è limitato solo al caso di eccedenza di attivi della gestione di competenza (in cui il saldo della gestione di competenza fra accertamenti ed impegni, in gran parte provenienti dalle reimputazioni, è positivo), che determina l'accantonamento al fondo di spesa, ma anche per gli enti per i quali gli impegni sono maggiori degli accertamenti (i comuni della prima fascia). In tale ultima ipotesi avrebbe potuto trovare giustificazione una utilizzazione del fondo e il diverso comportamento tenuto potrebbe derivare da un incongruo impiego delle risorse e anche dimostrare il ricorso alla prassi di imputare tutte le spese all'esercizio in corso, demandando al riaccertamento dei residui e al rendiconto la dotazione del Fpv non adeguatamente valorizzato in fase previsionale.

La formazione del Fpv di spesa al termine dell'esercizio dovrebbe risultare limitata nel caso di una corretta programmazione ed esecuzione dei lavori, con una conseguente riduzione del rischio che gli impegni ad esso correlati negli esercizi futuri non trovino adeguata copertura nel corrispondente Fpv di entrata.

Al riguardo va ricordato, come precedentemente evidenziato, che la legge di bilancio per il 2016 ha disposto che *"nelle entrate e nelle spese finali in termini di competenza è considerato il fondo*

*pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento"*⁶⁴, facoltà che la legge di bilancio 2017 ha esteso all'esercizio 2017, prevedendo che il Fpv venga incluso tra le componenti del saldo 2017-2019⁶⁵. Pertanto il monitoraggio del pareggio di bilancio nella seconda rilevazione con riferimento alla data del 30 settembre 2016 assume rilevanza nella costruzione della quantificazione del Fpv nel 2017.

In sintesi vengono in evidenza le difficoltà della prima applicazione degli istituti innovativi della gestione finanziaria, che scontano prassi amministrative lente a recepire la fondamentale esigenza della corretta programmazione quale principio ispiratore di una politica di bilancio attenta alle esigenze di sviluppo, ma anche a garantire gli equilibri di bilancio.

I risultati delle gestioni degli esercizi successivi al 2015 nei quali la riforma dei sistemi di bilancio e degli schemi di contabilità andrà a pieno regime, dovrebbero fare rilevare un miglioramento del livello di adattamento alle nuove regole di contabilità.

⁶⁴ Art. 1 comma 711 della legge 208/2015 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)".

⁶⁵ Vedasi art. 1 comma 466 della legge 232/2016 avente ad oggetto "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019".

8. Sintesi e conclusioni

Le Sezione regionale di controllo, seguendo le coordinate interpretative a più riprese tracciate dalla Sezione delle autonomie, ha inteso operare un ampio monitoraggio circa le modalità con le quali i comuni della Sardegna hanno dato corso alla revisione straordinaria delle partite debitorie e creditorie conservate al 31 dicembre 2014 e svolto i passaggi per l'avvio del nuovo ordinamento contabile, che è rivolto nella direzione di una maggiore trasparenza e affidabilità delle gestioni.

Infatti la regolarità procedimentale del riaccertamento straordinario dei residui - punto di partenza per l'avvio della contabilità armonizzata - comporta un miglioramento del livello di attendibilità dei conti, mentre la sua scorretta realizzazione comporta conseguenze anche in prospettiva, attesa l'incidenza su taluni nuovi istituti contabili quali il fondo crediti di dubbia esigibilità e il fondo pluriennale vincolato.

L'analisi è svolta su un piano generale, senza soffermarsi in modo particolare sul dettaglio del singolo ente, tuttavia sono stati rilevati, talora, comportamenti difformi dalle prassi corrette che meritano ulteriori approfondimenti al fine di sollecitare l'adozione di misure correttive.

La relazione tende a verificare l'esatta impostazione degli adempimenti prodromici alla messa a regime della riforma, avendo riguardo ai dati finanziari aggregati dai quali si può riscontrare, su un piano complessivo, il grado di conseguimento delle finalità perseguite dal legislatore.

Viene premesso un cenno alle disposizioni che disciplinano l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e la conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione, a seguito dell'individuazione del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità e una succinta analisi delle principali deliberazioni adottate dalla Sezione delle autonomie, che, più volte, è intervenuta a tracciare linee guida con delibere di indirizzo specificamente finalizzate a fornire agli enti strumenti di orientamento.

In particolare, le deliberazioni n. 4/2015, n. 32/2015 e n. 9/2016, hanno fornito indicazioni in merito ad alcuni snodi centrali della fase di transizione dell'entrata a regime dell'armonizzazione contabile.

La Sezione regionale, nell'esercizio delle funzioni attribuite, svolge le verifiche a livello locale, delineando un quadro significativo delle criticità emerse nella fase di avvio del nuovo sistema di contabilità armonizzata, ed intende assolvere anche ad una funzione di accompagnamento degli enti nella transizione al nuovo sistema contabile.

E' da rilevare in linea generale che i comportamenti dei comuni della Sardegna valutati nell'insieme possono risultare per vari aspetti maggiormente rispondenti ad una corretta

attuazione della riforma, tuttavia non mancano aspetti critici che hanno riguardato i principali adempimenti del procedimento.

L'analisi si fonda sui dati raccolti attraverso il *"Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui"*, modello 5/2, di 218 enti. Non è stata in questa sede effettuata l'analisi relativa agli specifici atti del procedimento con riferimento alle motivazioni delle deliberazioni assunte dall'ente in ordine alla cancellazione, mantenimento e reimputazione dei residui, dalla quale si possono trarre, con riferimento al singolo ente, utili elementi per valutare la correttezza delle determinazioni assunte.

Aspetti critici sono emersi circa le modalità di reimputazione dei residui attivi e passivi agli esercizi di effettiva esigibilità, sia per quanto concerne il volume dei residui interessati dall'operazione che la corretta individuazione dell'esercizio.

In occasione del riaccertamento straordinario si è notata la cancellazione di notevoli partite creditorie insussistenti che presumibilmente si sarebbero potute eliminare già all'esito del riaccertamento ordinario relativo all'esercizio 2014.

Il primo elemento d'interesse che si rileva è che a fronte di un novero significativo di enti analizzati solo per 20 di essi (circa il 9% dei casi osservati) si è riscontrato un extra-deficit da riaccertamento, contro il 19% rilevato a livello nazionale.

La gran parte di tali comuni ha fatto ricorso al ripiano trentennale del maggior disavanzo, 3 di essi vi hanno fatto ricorso solo per parte del maggiore deficit. Tale dato potrebbe dimostrare un minore livello di criticità a carico degli equilibri in relazione all'applicazione dei nuovi principi. Da un'osservazione complessiva si evidenzia che le preoccupazioni sulla diffusione delle difficoltà di bilancio indotte dal riaccertamento non hanno assunto le dimensioni previste e in particolare il dato dei comuni della Sardegna si presenta al di sotto della media nazionale.

Tali considerazioni e quelle che seguono partono dall'assunto che i dati esposti siano corretti e che le operazioni siano avvenute senza celare intenti elusivi.

Nell'ambito delle operazioni di riaccertamento, si nota una consistenza di gran lunga inferiore delle cancellazioni attive rispetto a quelle passive; ciò pone l'esigenza di un attento monitoraggio degli effetti sugli equilibri dei bilanci compresi nel triennio di programmazione.

Le cancellazioni dei residui attivi presupposte alle reimputazioni, che raggiungono nell'insieme 500,67 milioni di euro e concorrono alla determinazione del Fpv, si dimostrano superiori a quelle definitive (233,06 milioni di euro). Sul lato dei residui passivi sono stati cancellati definitivamente

531,49 milioni di euro, 680,20 milioni di euro sono stati reimputati e 11,58 milioni di euro hanno concorso alla determinazione del Fpv.

I dati da consuntivo 2015 possono fornire elementi per esaminare il livello di adeguatezza della prima applicazione del principio della competenza potenziata nell'impostazione dei bilanci. Nonostante la notevole movimentazione delle partite effettuata, la situazione dei residui attivi appare ancora di notevole consistenza anche dopo il riaccertamento straordinario e resta l'esigenza di proseguire per una loro compiuta revisione. Il volume di crediti pregressi, per quanto diminuito si attesta a circa 867 milioni di euro e continua ad influenzare positivamente i risultati di amministrazione, mentre la corrispondente riduzione dei residui passivi è risultata più intensa. Questi fattori continuano a determinare un equilibrio nominale nelle partite del saldo di fine esercizio: ciò impone la verifica sul fronte attivo della sussistenza delle ragioni di credito e, ove si rilevasse un rischio di inesigibilità, un'adeguata svalutazione.

Altro aspetto che fa ipotizzare criticità nella costruzione delle previsioni di bilancio e delle imputazioni secondo il criterio della esigibilità è la persistente formazione di cospicui residui dalla competenza, sia per gli stanziamenti di entrata, sia per gli stanziamenti di spesa.

Nei dati esaminati si riscontra che i residui attivi post riaccertamento sono di importo leggermente inferiore a quelli rilevati a rendiconto 2015, con un lieve scostamento tra residui iniziali smaltiti e quelli di nuova formazione. Permane, tuttavia una non indifferente formazione dei residui delle entrate per cui è necessario effettuare la verifica della adeguatezza del Fcde nel rendiconto secondo criteri prudenziali.

Sono state poste in osservazione le componenti del risultato di amministrazione al 31/12/2015, rilevando che nella maggior parte delle classi demografiche considerate le variazioni della parte vincolata subiscono oscillazioni contenute; si nota tuttavia una riduzione della quota vincolata nei comuni delle fasce terza, quarta e quinta.

La gestione del Fpv del conto capitale si dimostra poco fluida e, a fine esercizio 2015, si incrementa di quasi 61 milioni di euro, mentre il Fpv di parte corrente ha registrato una utilizzazione per poco più di 20 milioni di euro.

L'impiego non ottimale delle risorse per gli investimenti potrebbe dipendere dalla prassi di imputare tutte le spese all'esercizio corrente, sintomo di una programmazione ed esecuzione dei lavori approssimativa. La consistenza del Fpv non adeguatamente valorizzato in fase previsionale, comporta che la dotazione deve essere rideterminata in sede di riaccertamento dei residui e di rendiconto. La esatta valutazione del Fpv di spesa in fase di previsioni, potrebbe,

invece, ridurre il rischio che gli impegni ad esso correlati negli esercizi futuri non trovino copertura nel corrispondente Fpv di entrata.

Per gli enti di maggiori dimensioni (fasce 5 e 6) l'incremento del risultato di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario non ha consentito la copertura delle quote accantonate, destinate e vincolate, determinando un maggior passivo, così come definito all'art.1 del D.M. 2 aprile 2015⁶⁶, rispettivamente di 21,32 milioni di euro e 29,33 milioni di euro.

Nell'ambito dei comuni che sono risultati in disavanzo al 1° gennaio 2015 a seguito delle operazioni di riaccertamento, due enti di ridotte dimensioni registrano un risultato passivo nell'esercizio 2015, pur al netto delle quote vincolate ed accantonate; mentre il disavanzo per gli altri 18 enti è stato determinato dal peso consistente della quota accantonata, sommata alle altre quote di riserva del risultato. La maggiore concentrazione di enti in disavanzo si ha nelle classi di popolazione più elevate, mentre nei comuni più piccoli della prima fascia si nota un'incidenza decisamente ridotta.

Al 31 dicembre 2015 si riscontra un miglioramento della parte disponibile del bilancio dei comuni in extra deficit post riaccertamento. Infatti 17 enti coprono integralmente la rata annuale prevista nel ripiano trentennale, anche in quei casi in cui la parte disponibile rimane negativa. I restanti quattro enti non sono stati esaminati poiché hanno non inviato il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2015 in modo corretto.

Si è notata quindi una rilevante incidenza degli accantonamenti a fondi di bilancio nella costruzione dell'equilibrio per il 2015; a tale riguardo è da rilevare che la legge di bilancio per il 2016⁶⁷ e la successiva legge di bilancio per il 2017⁶⁸ hanno ammesso la rilevanza del Fpv (non proveniente da indebitamento) nell'ambito delle partite del saldo 2016 e 2017.

La prima fase di applicazione del nuovo sistema di contabilità con caratteri evidentemente diversi rispetto al precedente ha inevitabilmente generato difficoltà che, oltre alla complessità tecnica, sono state determinate dalla situazione dei conti pregressi a volte in equilibrio solo apparente. I

⁶⁶ L'art. 1, "Definizione di maggiore disavanzo" al comma 1 stabilisce che: "In caso di disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 derivante dal riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs n. 118 del 2011, risultante dalla voce «totale parte disponibile» del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs n. 118 del 2011 se presenta un importo negativo, per maggiore disavanzo si intende:

a) l'importo della voce «totale parte disponibile» del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è positivo o pari a 0;

b) la differenza algebrica tra la voce «totale parte disponibile» e la voce «risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014» del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è negativo."

⁶⁷ Art. 1 comma 711 della legge 208/2015 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)".

⁶⁸ Art. 1 comma 466 della legge 232/2016 avente ad oggetto "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019".

nuovi principi hanno messo in evidenza diversi aspetti critici che nel precedente sistema potevano non emergere e in alcuni casi hanno richiesto interventi di riequilibrio.

Come notato nel corso della relazione la situazione degli enti della Sardegna si è dimostrata nel complesso meno critica, specie nel confronto con i dati nazionali, inoltre i comportamenti seguiti, per quanto è dato apprezzare nell'indagine a carattere generale, sembrano nel complesso maggiormente aderenti ai principi della riforma e sono meno frequenti i casi che lasciano intravedere un'attuazione elusiva delle nuove regole, rivolta a fare permanere zone di opacità nella rappresentazione contabile.

Tuttavia nel corso nell'indagine, attraverso l'individuazione di soglie di criticità, sono stati posti in evidenza comportamenti che dimostrano indizi di una scorretta applicazione delle nuove regole. Si tratta dei casi in cui si registrano percentuali minime o troppo elevate di cancellazioni sia sul lato attivo che passivo, reimputazioni nulle o irrisorie, oppure eccessive, presenza di notevoli squilibri tra l'attivo e il passivo reimputato. Tali elementi indiziari di criticità a volte sono stati riscontrati congiuntamente nello stesso comune e ciò genera l'esigenza di approfondimenti da parte degli organi dell'ente e dal collegio dei revisori al fine di consentire l'adozione delle necessarie misure per ripristinare la regolarità delle scritture e rendere di maggiore affidabilità gli equilibri esposti.

La Sezione, si riserva di svolgere ulteriori verifiche sulla regolarità del processo di adeguamento al nuovo ordinamento contabile presso i comuni della Sardegna e, in attuazione del programma delle attività di controllo per l'anno 2017, adottato con deliberazione 16/2017/INPR, ha avviato le istruttorie per un esame approfondito delle problematiche connesse all'armonizzazione contabile ed ai connessi effetti sugli equilibri su un insieme determinato di comuni.

Allegato A: enti con percentuale di cancellazioni definitive superiore al 50%**Residui Attivi**

Popolazione al 01/01/2015	Ente	Cancellazioni Definitive RA %	Cancellazioni Definitive RA
5256	Samassi	51,52%	3.334.145,89
2242	Mandas	54,05%	3.232.931,41
1329	Seui	55,91%	2.068.173,10
2953	Fluminimaggiore	62,83%	5.979.310,76
6993	Orosei	68,18%	22.286.927,12

Residui Passivi

Popolazione al 01/01/2015	Ente	Cancellazioni Definitive RP %	Cancellazioni Definitive RP
5267	Sarroch	50,87%	6.059.588,58
4572	Monastir	51,20%	7.106.404,23
1758	Sindia	51,28%	3.249.458,15
8392	Uta	51,43%	4.725.142,21
452	Senis	51,51%	789.694,19
58723	Olbia	53,11%	44.537.278,94
5256	Samassi	56,78%	5.517.599,46
2373	Ottana	57,35%	3.198.272,10
2242	Mandas	57,40%	3.698.545,43
5814	Castelsardo	57,62%	8.564.016,07
247	Las Plassas	57,97%	1.819.031,48
1116	Zerfaliu	58,65%	618.425,57
127625	Sassari	59,89%	93.655.239,16
1729	Lunamatrona	63,33%	2.680.394,36
1329	Seui	63,34%	3.188.126,53
2953	Fluminimaggiore	64,36%	6.258.195,84
20542	Sestu	65,20%	21.506.301,67
1436	Santa Maria Coghinass	67,58%	1.589.147,09
940	Siamaggiore	67,94%	1.467.530,16
5070	Gonnesa	72,85%	9.128.363,42
2097	Donori'	72,91%	697.473,00
11408	La Maddalena	78,38%	33.980.800,72
1121	Triei	80,08%	3.140.972,08
6993	Orosei	81,55%	25.070.358,36

Allegato B: enti con percentuale di cancellazioni definitive fino al 2%.**Residui Attivi**

Popolazione al 01/01/2015	Ente	Cancellazioni Definitive RA %	Cancellazioni Definitive RA
270	Albagiara	0,00%	-
780	Ardara	0,00%	-
1672	Chiaramonti	0,00%	-
864	Collinas	0,00%	-
636	Dualchi	0,00%	-
2713	Gavoi	0,00%	-
569	Giave	0,00%	-
1012	Guamaggiore	0,00%	-
544	Ittireddu	0,00%	-
11408	La Maddalena	0,00%	-
352	Lodine	0,00%	-
1441	Lula	0,00%	-
2552	Mamoiada	0,00%	-
7885	Maracalagonis	0,00%	-
4880	Marrubiu	0,00%	-
1316	Masainas	0,00%	-
1402	Nule	0,00%	-
1608	Nuxis	0,00%	-
1637	Ovodda	0,00%	-
314	Pau	0,00%	-
2393	Perfugas	0,00%	-
5237	Portoscuso	0,00%	-
948	Sadali	0,00%	-
2741	San Nicolò d'Arcidano	0,00%	-
810	San Nicolò Gerrei	0,00%	-
163	Semestene	0,00%	-
4921	Serrenti	0,00%	-
3027	Thiesi	0,00%	-
2027	Tonara	0,00%	-
1555	Tula	0,00%	-
1491	Ulassai	0,00%	-
2902	Uras	0,00%	-
579	Ussassai	0,00%	-
1923	Vallermosa	0,00%	-
904	Illorai	0,00%	0,03
7965	Bosa	0,00%	2,00
680	Ruinas	0,00%	0,61
1912	Benetutti	0,00%	148,62
8736	Ittiri	0,02%	818,60
823	Osini	0,03%	1.330,00

Popolazione al 01/01/2015	Ente	Cancellazioni Definitive RA %	Cancellazioni Definitive RA
650	Cargeghe	0,03%	318,20
4421	Decimoputzu	0,06%	2.626,13
1334	Baratili San Pietro	0,08%	1.800,00
555	Birori	0,20%	3.205,00
22404	Porto Torres	0,28%	112.203,31
2811	Abbasanta	0,30%	13.453,69
1910	Alà Dei Sardi	0,33%	7.217,58
918	Nuragus	0,35%	9.758,38
13544	Arzachena	0,37%	69.674,85
1345	Sedini	0,47%	9.404,21
1274	Girasole	0,48%	7.860,63
8798	San Gavino Monreale	0,50%	73.575,14
285	Borutta	0,52%	11.000,00
1262	Gesturi	0,70%	34.833,47
4018	Fonni	0,77%	71.803,93
1116	Villanova Tulo	0,88%	22.783,46
642	Padria	0,91%	14.176,58
693	Bauladu	0,92%	7.889,11
3279	Narcao	1,02%	50.030,03
1394	Selegas	1,09%	31.697,31
2846	Pabillonis	1,13%	29.770,70 -
2920	Calasetta	1,13%	60.241,20
2308	Villanova Monteleone	1,16%	41.825,98
460	Aidomaggiore	1,16%	7.041,00
2213	Escalaplano	1,22%	41.569,48
872	Piscinas	1,39%	16.507,77
2174	Borore	1,40%	78.913,50
87	Baradili	1,42%	8.078,54
493	Gonnoscodina	1,52%	20.972,99
561	Ussaramanna	1,54%	14.820,71
10756	Ozieri	1,62%	230.124,90
2158	Ilbono	1,80%	63.447,49
6215	Carloforte	1,85%	197.165,78
1849	Cardedu	1,95%	195.380,11
2599	Luras	1,98%	51.769,83

Residui passivi

Popolazione al 01/01/2015	Ente	Cancellazioni Definitive RP %	Cancellazioni Definitive RP
2811	Abbasanta	0,00%	-
352	Lodine	0,00%	-
1441	Lula	0,00%	-
2552	Mamoiada	0,00%	-
7885	Maracalagonis	0,00%	-
4880	Marrubiu	0,00%	-
1402	Nule	0,00%	-
1608	Nuxis	0,00%	-
1637	Ovodda	0,00%	-
948	Sadali	0,00%	-
2741	San Nicolò d'Arcidano	0,00%	-
810	San Nicolò Gerrei	0,00%	-
1491	Ulassai	0,00%	-
2902	Uras	0,00%	-
1923	Vallermosa	0,00%	-
4421	Decimoputzu	0,00%	53,39
1912	Benetutti	0,00%	55,80
1672	Chiararamonti	0,01%	156,94
7965	Bosa	0,01%	1.515,08
1187	Pimentel	0,07%	1.214,80
780	Ardara	0,15%	2.878,05
314	Pau	0,30%	4.408,61
823	Osini	0,41%	17.543,03
544	Ittireddu	0,49%	9.787,68
680	Ruinias	0,51%	10.235,34
9233	Serramanna	0,62%	23.366,71
1555	Tula	0,97%	10.582,42
1345	Sedini	1,00%	20.421,35
1316	Masainas	1,26%	23.837,69
537	Martis	1,39%	16.866,35
1616	Stintino	1,44%	122.344,86
460	Aidomaggiore	1,65%	13.844,66
4501	Ghilarza	1,85%	149.272,43

Allegato C: enti con percentuale di reimputazioni superiore al 70%.**Residui Attivi**

Popolazione al 31/12/2015	Ente	Reimputazioni RA %	Reimputazioni RA
2487	Villaspeciosa	70,18%	1.731.722,21
1637	Ovodda	70,67%	1.749.048,41
2500	Galtelli	71,81%	3.449.424,95
517	Tiana	72,67%	2.998.814,02
1608	Nuxis	73,47%	1.466.823,35
1806	Sant'Andrea Frius	73,68%	5.390.227,78
1262	Gesturi	73,71%	3.673.748,01
418	Bessude	74,09%	349.251,52
285	Borutta	74,63%	1.570.401,41
544	Ittireddu	75,30%	866.200,91
776	Gonnosnò	76,21%	4.078.969,67
8798	San Gavino Monreale	77,50%	11.501.022,67
757	Onifai	79,24%	3.164.690,12
823	Osini	80,17%	4.051.795,70
559	Romana	81,13%	903.543,79
5237	Portoscuso	81,68%	15.083.666,46
1849	Cardedu	83,02%	8.314.062,20
1274	Girasole	83,78%	1.358.080,46
4421	Decimoputzu	84,42%	4.015.834,65
2419	Desulo	89,03%	5.882.216,93
555	Birori	92,67%	1.505.546,47

Residui passivi

Popolazione al 01/01/2015	Ente	Reimputazioni RP%	Reimputazioni RP
1402	Nule	70,49%	1.677.223,02
1130	Suelli	70,72%	5.486.423,80
872	Piscinas	70,97%	988.005,75
3017	Uri	71,46%	2.169.012,36
1187	Pimentel	71,50%	1.177.281,90
7885	Maracalagonis	71,76%	3.074.353,78
6465	Arbus	72,00%	9.972.933,04
680	Ruinas	72,07%	1.446.005,37
2713	Gavoi	72,16%	3.451.686,32
517	Tiana	72,72%	3.047.879,98
1491	Ulassai	72,90%	2.765.029,48
559	Romana	72,97%	848.818,37
22404	Porto Torres	73,07%	27.371.300,09
314	Pau	73,79%	1.068.293,62
4421	Decimoputzu	74,15%	3.690.290,79
757	Onifai	74,19%	3.593.727,79
1912	Benetutti	74,58%	2.351.540,83
4018	Fonni	75,86%	6.952.491,35
2027	Tonara	75,92%	4.180.901,41
1040	Tuili	76,39%	2.535.783,07
1345	Sedini	76,77%	1.572.008,20
2213	Escalaplano	77,16%	4.041.162,82
196	Sagama	77,95%	1.167.207,52
569	Giave	78,82%	985.824,62
864	Collinas	79,01%	1.189.395,40
2500	Galtelli	79,10%	4.921.893,41
8143	Decimomannu	80,86%	8.065.522,50
2902	Uras	81,32%	1.833.167,94
1274	Girasole	81,60%	893.645,78
1262	Gesturi	82,17%	4.521.903,87
776	Gonnosnò	83,80%	4.568.752,38
2920	Calasetta	83,91%	5.825.416,89
1616	Stintino	84,15%	7.133.500,09
1316	Masainas	85,69%	1.621.293,73
823	Osini	93,98%	4.070.015,76

Allegato D: enti con percentuale di reimputazioni inferiore al 10%.**Residui Attivi**

Popolazione al 01/01/2015	Ente	Reimputazioni RA%	Reimputazioni RA
270	Albagiara	0,00%	-
790	Bortigiadas	0,00%	-
1613	Castiadas	0,00%	-
443	Cheremule	0,00%	-
1330	Codrongianos	0,00%	-
2097	Donori	0,00%	-
11408	La Maddalena	0,00%	-
932	Laerru	0,00%	-
1729	Lunamatrona	0,00%	-
3118	Osilo	0,00%	-
738	Putifigari	0,00%	-
9233	Serramanna	0,00%	-
3027	Thiesi	0,00%	-
1555	Tula	0,00%	-
763	Erula	0,06%	901,00
2158	Riola Sardo	0,18%	3.902,20
5267	Sarroch	0,65%	38.815,31
1121	Triei	0,80%	28.980,00
4602	Ploaghe	0,88%	67.550,24
861	Seulo	1,12%	22.432,04
2308	Villanova Monteleone	1,36%	49.067,45
342	Genuri	1,37%	12.000,00
121	Soddi'	1,83%	8.160,50
452	Senis	1,85%	18.707,95
2811	Abbasanta	2,05%	91.919,27
1726	Viddalba	3,08%	148.094,91
127625	Sassari	3,13%	5.101.743,30
805	Usellus	3,63%	76.241,60
12100	Guspini	4,21%	397.408,10
810	San Nicolò Gerrei	4,37%	50.925,49
1436	Santa Maria Coghinas	5,27%	90.000,00
4217	Ussana	5,48%	151.390,12
780	Ardara	5,77%	108.371,55
2456	Monti	6,66%	150.547,54
4839	Senorbì	7,14%	450.000,00
6268	Domusnovas	8,09%	495.000,00
1206	Aglientu	8,47%	362.461,58
6993	Orosei	8,53%	2.789.295,18
5256	Samassi	8,72%	564.087,92
1672	Chiararamonti	9,21%	206.562,86
2242	Mandas	9,28%	555.048,53
1763	Lodé	9,51%	250.000,00

Residui passivi

Popolazione	Ente	Reimputazioni RP%	Reimputazioni RP
2097	Donori	0,00%	-
544	Ittireddu	0,00%	-
9233	Serramanna	0,00%	-
307	Curcuris	0,73%	12.388,18
452	Senis	6,19%	94.953,47
780	Ardara	6,59%	124.939,71
11408	La Maddalena	7,97%	3.455.022,76
2811	Abbasanta	9,04%	402.785,36
342	Genuri	9,24%	96.516,95
1672	Chiararamonti	9,30%	175.528,31
4572	Monastir	9,91%	1.375.653,42

Sommario

Premessa.....	1
Il quadro normativo dell'armonizzazione contabile. I nuovi principi contabili.	4
1. Nota Metodologica.....	8
2. L'analisi finanziaria sugli effetti del passaggio al nuovo ordinamento.	11
2.1 Andamento dei residui nel periodo 2010 – 2014.	11
2.2 Il riaccertamento straordinario nei dati dell'allegato 5/2 al D.lgs. n. 118/2011.	13
3. Fondo crediti di dubbia e difficile esazione.	25
4. Il Fondo pluriennale vincolato.	28
5. Il risultato di amministrazione dopo il riaccertamento straordinario.	31
6. I risultati da consuntivo 2015, effetti del riaccertamento straordinario.	35
7. La dinamica delle componenti del risultato di amministrazione nei dati da rendiconto 2015.....	47
8. Sintesi e conclusioni	52
Allegato A: enti con percentuale di cancellazioni definitive superiore al 50%.....	57
Allegato B: enti con percentuale di cancellazioni definitive fino al 2%.....	58
Allegato C: enti con percentuale di reimputazioni superiore al 70%.	61
Allegato D: enti con percentuale di reimputazioni inferiore al 10%.....	63

Indice delle tabelle

Tabella 1 - Comuni sardi oggetto di indagine suddivisi per fasce demografiche.....	9
Tabella 2 - Comuni sardi oggetto di indagine suddivisi per province.....	9
Tabella 3 - Riaccertamento straordinario dei residui attivi.	14
Tabella 4 - Stima delle cancellazioni e reimputazioni sui residui attivi da rendiconto 2014 Sirtel.	15
Tabella 5 - Riaccertamento straordinario dei residui passivi-valori in euro.	16
Tabella 6 - Riaccertamento straordinario dei residui passivi- incidenza percentuale.....	17
Tabella 7 - Stima delle cancellazioni e reimputazioni sui residui passivi da rendiconto 2014 Sirtel.....	18
Tabella 8 - Distribuzione del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario per fasce demografiche	23
Tabella 9 - Confronto tra primo accantonamento Fcde e quello stimato.....	26
Tabella 10 - Comuni che presentano un differente importo del Fpv da mod. 5/2 e da rendiconto 2015 Sirtel.....	29
Tabella 11 - Confronto tra Fpv da mod. 5/2 e quello calcolato sulle reimputazioni.	30
Tabella 12 - Analisi per fasce del risultato di amministrazione post riaccertamento.	31
Tabella 13 - Comuni in disavanzo dopo il riaccertamento straordinario.....	34
Tabella 14 - Residui attivi al 31/12/2014 ed al 31/12/2015 da riportare.....	35
Tabella 15 - Residui passivi al 31/12/2014 ed al 31/12/2015 da riportare.....	36
Tabella 16 - Scostamento dei residui attivi e passivi 2014-2015.....	36
Tabella 17 - Residui attivi in conto residui suddivisi per titoli.....	37
Tabella 18 - Residui attivi 2014/2015 e Fcde.....	39
Tabella 19 - Riaccertamento dei residui attivi - anni 2011-2015.....	40
Tabella 20 - Residui passivi al 31/12/2015 da riportare: composizione per fasce.....	41
Tabella 21 - Residui passivi al 31/12/2015: incidenza e scostamento per fasce.....	41
Tabella 22 - Andamento dei residui passivi da riportare- biennio 2014-2015.....	41
Tabella 23 - Andamento dei residui passivi per titoli - biennio 2014-2015.....	42
Tabella 24 - Andamento dei residui passivi in conto competenza per titoli - esercizi 2014-2015.....	43
Tabella 25- Andamento dei residui attivi in conto competenza per titoli - esercizi 2014-2015 ...	44
Tabella 26- Andamento dei residui attivi in conto residui per titoli - esercizi 2014-2015.	45
Tabella 27- Andamento dei residui passivi in conto residui per titoli - esercizi 2014-2015.	46
Tabella 28 - Risultato di amministrazione e sua composizione, esercizi 2014-2015.....	48
Tabella 29 - Scostamenti parte vincolata sul risultato di amministrazione.	48
Tabella 30 - Scostamenti parte disponibile del risultato di amministrazione.....	49
Tabella 31 - Fondo pluriennale vincolato - movimentazione nel rendiconto 2015.	50

Indice dei grafici

Grafico 1 - Andamento dei residui attivi e passivi negli anni 2011-2014.	11
---	----

