Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'
IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO
IL FONDO SOCCOMBENZE

Relatori: Trestini Matteo, Mancini Corrado e Terragni Eleudomia

Verona, 30 ottobre 2018

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'

Verona, 30 ottobre 2018

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

COS'E' IL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'?

Il FCDE in contabilità finanziaria deve intendersi come un fondo rischi, diretto ad evitare che entrate di dubbia esigibilità previste ed accertate nel corso d'esercizio, possano finanziare spese esigibili nel corso del medesimo esercizio.

Anche le entrate di dubbia e difficile esazione (entrate la cui riscossione integrale non è certa) sono accertate per l'intero importo.

Quali sono le entrate di dubbia e difficile esazione:

- Accertamenti di ICI/IMU/TASI (NO imposta IMU/TASI/Add. IRPEF);
- TARSU/TIA/TARI;
- Accertamenti di TARSI/TIA/TARI;
- Sanzioni per violazioni codice della strada;
- Fitti attivi e canoni patrimoniali;
- Oneri di urbanizzazione.

Non richiedono accantonamento al FCDE:

- i crediti da altre amministrazioni pubbliche, in quanto destinate ad essere accertate a seguito dell'assunzione di impegno da parte dell'amministrazione erogante (sia trasferimenti da altre PA, sia tributi riscossi per conto di altri enti);
- i crediti assistiti da fidejussione;
- le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi contabili sono accertate per cassa.

Per le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali l'ente non prevede l'accantonamento al FCDE è necessario fornire adeguata illustrazione nella nota integrativa al bilancio.

Per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento al FCDE, **vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione**.

Il FCDE non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce con il risultato di amministrazione come quota accantonata.

Commissione ARCONET
«Proprio per questo il FCDE svolge la funzione di garantire equilibri di bilancio effettivi e non meramente contabili, nei quali le entrate effettivamente esigibili costituiscono la copertura di spese esigibili, al fine di garantire il pagamento dei debiti esigibili»

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE ANNO 2017

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPETENZA	TOTALE
Fondo di cassa al 1° gennaio				--------
RISCOSSIONI	(+)			
PAGAMENTI	(-)			
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			
RESIDUI ATTIVI	(+)			
RESIDUI PASSIVI	(-)			
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2017 (A)	(=)			
Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2017				
Parte accantonata				
Fondo credtii di dubbia esazione al 31/12/2017				
Accantonamento residui perenti al 31/12/2017 (solo per le regioni)				
Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti				
Fondo perdite società partecipate				
Fondo contezioso				
Altri accantonamenti				
Totale parte accantonata (B)				
Parte vincolata				
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili				
Vincoli derivanti da trasferimenti				
Vincoli derivanti da contrazione di mutui				
Vincoli formalmente aatribuiti dall'ente				
Altri vincoli da specificare				
Totale parte vincolata (C)				
Totale parte destinata agli investimenti (D)				
Totale parte disponibile (E)=(A)-(B)-(C)-(D)				xxxxxxxxx
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare				

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

FCDE

FCDE nel bilancio di previsione

Riferito alle entrate di competenza previste in bilancio

FCDE nel rendiconto

Riferito al volume dei residui attivi conservati nel rendiconto

(Non entra mai nel bilancio)

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili Verona

Il FCDE a preventivo

In occasione della predisposizione del bilancio preventivo è necessario:

- individuare, preliminarmente, le categorie di entrate che possono dar luogo a crediti di dubbia e difficile esazione (la scelta del livello di analisi è lasciata ad ogni singolo ente: si può fare riferimento alle tipologie o scendere ad un maggiore livello di analisi quale le categorie o i capitoli).
- calcolare, per ogni livello di entrata scelto, la media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi

In relazione al secondo punto si deve tenere in considerazione che se rientrano nella media degli ultimi degli anni in cui l'ente non applicava il principio della competenza finanziaria potenziata (2014 e precedente, per gli entri non sperimentatori), relativamente a tali anni non si deve fare riferimento al rapporto fra incassi in c/competenza e accertamenti bensì fra incassi in c/competenza e + incassi in c/residui e accertamenti.

La media può essere calcolata con uno dei seguenti 3 metodi:

- media semplice (sia media fra totale incassato e totale accertato sia media dei rapporti annui);
- rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati (con i seguenti pesi: 0,35 in ciascun degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio) rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascun anno ponderati (con i medesimi pesi indicati per gli incassi);
- media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio (con i seguenti pesi: 0,35 ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio).

Per ciascuna formula è possibile (slittando il quinquennio di riferimento per il calcolo della media, indietro di un anno) determinare il rapporto tra incassi di competenza e i relativi accertamenti, considerando tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente:

$$\frac{\text{Incassi di competenza es. X + incassi esercizio X+1 in c/residui X}}{\text{Accertamenti esercizio X}}$$

Tale adeguamento non riguarda gli esercizi del quinquennio precedente, con riferimento ai quali i principi contabili prevedono di calcolare la media facendo riferimento agli incassi (in conto competenza e in conto residui) e gli accertamenti, ma con riferimento agli esercizi del quinquennio per i quali il principio prevede che la media sia determinata facendo rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente.

Per la corretta definizione nel bilancio di previsione es. 2018/2020, l'Ente doveva valutare se già possedeva buoni dati di preconsuntivo, e in tal caso doveva procedere alla media sulla base dei seguenti valori:

	2017	2016	2015	2014	2013
2018	Inc. CO	Inc. CO	Inc. CO	Inc. CO+Inc. RE	Inc. CO+Inc. RE
	Acc. CO	Acc. CO	Acc. CO	Acc. CO	Acc. CO

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Altrimenti, in assenza e fino alla definizione di tali dati, era tenuto a fare riferimento a questi valori:

	2016	2015	2014	2013	2012
2018	Inc. CO	Inc. CO	Inc. CO+Inc. RE	Inc. CO+Inc. RE	Inc. CO+Inc. RE
	Acc. CO	Acc. CO	Acc. CO	Acc. CO	Acc. CO

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

In alternativa, per le entrate per cui intende avvalersi della facoltà di considerare tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente, poteva far riferimento ai seguenti valori:

	X=2016	X=2015	2014	2013	2012
N = 2018	(Inc. CO anno x + Inc. in X+1 in c/RE X)	(Inc. CO anno x + Inc. in X+1 in c/RE X)	Inc.CO+Inc. RE	Inc.CO+Inc. RE	Inc.CO+Inc. RE
	Acc. CO annoX	Acc. CO annoX	Acc. CO	Acc. CO	Acc. CO

Le **entrate di nuova istituzione**, nel primo anno di quantificazione del fondo è rimessa alla prudente valutazione degli enti non esistendo una evidenza storica; tuttavia già dal secondo anno, la quantificazione è effettuata con il criterio generale.

Gli enti che negli ultimi tre esercizi hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione possono calcolare il FCDE facendo riferimento ai risultati di tali esercizi.

L'accantonamento a FCDE è così determinato in una cifra minima, è infatti sempre possibile effettuare maggiori svalutazioni nel rispetto della prudenza, pari all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate di cui al punto 1) moltiplicando per la percentuale pari al completamento a 100 delle medie di cui al punto 2).

In ogni caso, fatto 100 tale importo, al fine di graduare l'entrata a regime di tale voce di spesa, l'effettivo accantonamento da iscrive in bilancio può essere ridotto ad una percentuale (così rivista dalla legge di bilancio 2018) del:

2018 = 75% (ante legge di bilancio 85%)
2019 = 85% (ante legge di bilancio 100%)
2020 = 95% (ante legge di bilancio 100%)
2021 e seguenti = 100% (ante legge di bilancio 100%)

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

FCDE in corso di esercizio

(Almeno in sede di assestamento di bilancio e attraverso una variazione di bilancio di competenza del consiglio).

Necessità di verificare se il FCDE accantonato è adeguato in considerazione del livello degli stanziamenti e degli accertamenti.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

FCDE a Rendiconto

Si procede al calcolo del fondo utilizzando uno dei seguenti metodi:

- ORDINARIO (utilizzando uno tra media semplice, media semplice dei rapporti annui, media ponderata o media ponderata sui rapporti).

- SINTETICO

E' bene che gli Enti optino per il metodo sintetico solamente dopo aver calcolato il FCDE secondo il metodo ordinario, così da avere contezza dello scarto esistente tra i due criteri.

Non sempre il metodo sintetico risulta vantaggioso, potendo portare anche ad un accantonamento maggiore rispetto a quello necessario, soprattutto se l'andamento delle riscossioni ha registrato un trend migliorativo rispetto alla media del quinquennio.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

METODO SINTETICO

Il DM 20 maggio 2015 ha modificato il principio contabile 4/2, stabilendo che in via transitori, «in considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi contabili riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione, in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:

+ FCDE accantonato nel risultato di amministrazione es. precedente
- Utilizzi del FCDE per cancellazione di crediti inesigibili
+ FCDE accantonato nel bilancio di previsione dell'esercizio

= FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione dell'esercizio di riferimento

Tale metodo è consigliato se i volumi dei residui attivi sono costanti. Diversamente c'è il rischio di rinviare gli oneri per FCDE, con conseguente futuro disavanzo.

Perché l'utilizzo di questo criterio sia legittimo l'Ente deve aver determinato correttamente il FCDE nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente e nel bilancio di previsione, accantonando quote adeguate. In caso contrario, onde evitare il trascinarsi errori che finirebbero per compromettere gli equilibri di bilancio, gli Enti sono chiamati ad adeguare tali importi.

Visto quanto introdotto dalla legge di bilancio 2018 per la gradualità della misura dell'accantonamento al bilancio di previsione del FCDE.

Analogamente possiamo considerare che, in sede di rendiconto, il metodo sintetico sarà applicabile non più fino al 2018, ma fino al 2020.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Utilizzi FCDE per Cancellazione di Crediti Inesigibili

L'utilizzo del FCDE a seguito della cancellazione dei residui attivi viene disposto solamente per i crediti stralciati dal conto del bilancio per inesigibilità.
Questo è pari all'importo dei crediti inesigibili stralciati, anche se l'accantonamento era stato disposto solamente per una porzione degli stessi.

Es.

+ FCDE rendiconto 2016	1.000
- Crediti inesigibili stralciati	- 400
+ FCDE bilancio 2017	200
FCDE rendiconto 2017	800

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

CORTE DEI CONTI

In merito all'applicazione del metodo semplificato si evidenzia quanto definito da alcune pronunce di diverse sezioni regionali di Controllo della Corte dei Conti (es. deliberazione sezione Umbria n. 34 del primo marzo 2018), ove viene chiarito che lo stralcio di residui attivi non può determinare la riduzione di pari importo nel FCDE, in quanto i residui stralciati trovano copertura nel fondo solo in quota parte. La corte ritiene pertanto che, in caso di stralcio di residui attivi sui quali sia stata accantonato il corrispondente FCDE, la riduzione della quota di accantonamento al Fondo possa avvenire solo proporzionalmente alla percentuale di accantonamento.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

METODO ORDINARIO

1) Individuazione delle entrate di dubbia e difficile esazione;

2) Individuazione del grado di analisi;

3) Reperimento dei dati ed individuazione del quinquennio di riferimento;

4) Eventuale abbattimento dei residui attivi iniziali;

5) Calcolo della % di riscossione;

6) Determinazione della % di accantonamento al FCDE;

7) Quantificazione importo minimo FCDE secondo il metodo ordinario.

1) Già visto nelle slide iniziali;

2) La scelta del livello di analisi (tipologie, categorie o capitoli) è demandata ad ogni singolo ente. NON posso fare il calcolo sull'intero titolo. Il grado di analisi viene valutato in base a criteri di omogeneità, congruità e convenienza.

3) Dati da reperire:
- Riscossioni in conto residui degli ultimi 5 esercizi;
- Residui attivi iniziali ultimi cinque esercizi.

Es. rendiconto 2017 (media quinquennio 2013-2017)

Il principio contabile non chiarisce in maniera inequivocabile l'acro temporale di riferimento per il calcolo della media quinquennale, limitandosi a precisare che i dati devono essere riferiti «agli ultimi 5 esercizi»;

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

4) Prima di calcolare la media della riscossione in conto residui, gli enti hanno la possibilità di abbattere i residui attivi iniziali con la seguente % di abbattimento.
Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma (fino al 2014 compreso).

Totale dei Residui cancellati (a)
_____ % di riduzione
Residui attivi a rendiconto 2014

(a)
Residui cancellati, in sede di riaccertamento straordinario, per obbligazioni giuridicamente non perfezionate
+
Residui cancellati e reimputati, in sede di riaccertamento straordinario, per obbligazioni giuridiche non ancora godute

La media indicata al punto b2) può essere calcolata:

- media semplice (sia media tra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);rapporto tra la sommatoria degli incassi in c/residui di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascun degli anni del primo triennio, rispetto alla sommatoria dei residui attivi al primo gennaio di ciascun anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;

- media ponderata del rapporto tra incassi in c/residui e i residui attivi all'inizio di ciascun anno del quinquennio con io seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

6) Una volta calcolate le varie medie l'Ente sceglie la media idonea. La scelta del metodo è demandata a discrezione dell'ente. Nulla vieta che scelga metodi differenti a seconda dell'entrata presa in considerazione. E' bene tuttavia dare conto del metodo scelto e delle relative motivazioni nella relazione sulla gestione.

7) La quantificazione dell'importo minimo secondo il metodo ordinario è dato dalla seguente formula:

Volume dei residui attivi finali anno n $\times$ % FCDE

% FCDE in questo caso calcolata tenendo conto della media di riscossione effettiva per ogni entrata. Successivamente per ogni entrata (tipologia, categoria o capitolo), l'ente dovrà sommare le quote di FCDE. Es.

CAPITOLO	% media riscossioni	% FCDE	Residui finali rendiconto	Importo minimo FCDE
ICI rec. evasione	30%	70%	50.000	35.000
TARI ordinaria	80%	20%	100.000	20.000
TOTALE				55.000

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

DETERMINAZIONE DEFINITIVA FCDE DA ACCANTONARE A RENDICONTO

Dopo aver calcolato FCDE con metodo sintetico e con metodo ordinario si mettono a confronto i due importi:

Importo Metodo Ordinario > Importo Metodo Sintetico	Possibile confermare importo calcolato con metodo sintetico
Importo Metodo Ordinario < Importo Metodo Sintetico	La differenza può essere svincolata per finanziare il FCDE nel bilancio di previsione

In quest'ultimo caso dopo l'approvazione del rendiconto applico, con variazione di bilancio, la quota di avanzo a copertura del FCDE stanziato a copertura del FCDE stanziato nel bilancio di previsione dell'anno successivo.

La sezione regionale di controllo per la Lombardia con deliberazione 253/2017 ha dichiarato che non è consentito accantonare in sede di rendiconto una cifra intermedia rispetto ai 2 calcoli citati, ossia un sorta di metodo ordinario «rettificato».

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

IL FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

Verona, 30 ottobre 2018

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Il fondo pluriennale vincolato: definizione

Il "fondo pluriennale vincolato" garantisce l'applicazione del principio della "competenza finanziaria potenziata" e conseguentemente del criterio dell'esigibilità, è, secondo la definizione data dal nuovo principio applicato 4/2, al punto 5.4:
"un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate e 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 pluriennale vincolato è formato solo da:

- entrate correnti vincolate;
- entrate vincolate o destinate al finanziamento di investimenti,

accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese.

Unica eccezione: il fondo pluriennale vincolato che si forma in sede di riaccertamento ordinario.

Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il fondo pluriennale vincolato costituito:

a) in occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce;

b) in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, effettuata per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Decreto Ministeriale 29 agosto 2018

istituisce il fondo pluriennale vincolato per attività finanziarie

Nel caso di entrate del **titolo quinto** destinate al finanziamento di spese imputate al **titolo terzo**, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese, al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria **è istituito il fondo pluriennale vincolato per attività finanziarie**

Fondo pluriennale vincolato nel corso della gestione dell'esercizio

- Accerta l'entrata vincolata o destinata

- Acquisita la copertura finanziaria dell'opera, approva il quadro economico e impegna le somme sulla base del cronoprogramma

- Le somme impegnate sugli esercizi successivi trovano copertura con il fondo pluriennale vincolato

Fondo pluriennale vincolato in sede di riaccertamento ordinario dei residui

- Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate.

- Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso di tale esercizio, ma non pagate.

Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate

- Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente re-imputate all'esercizio in cui sono esigibili,

La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, **il Fondo pluriennale vincolato di spesa**, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del **fondo pluriennale vincolato** a copertura delle spese reimputate.

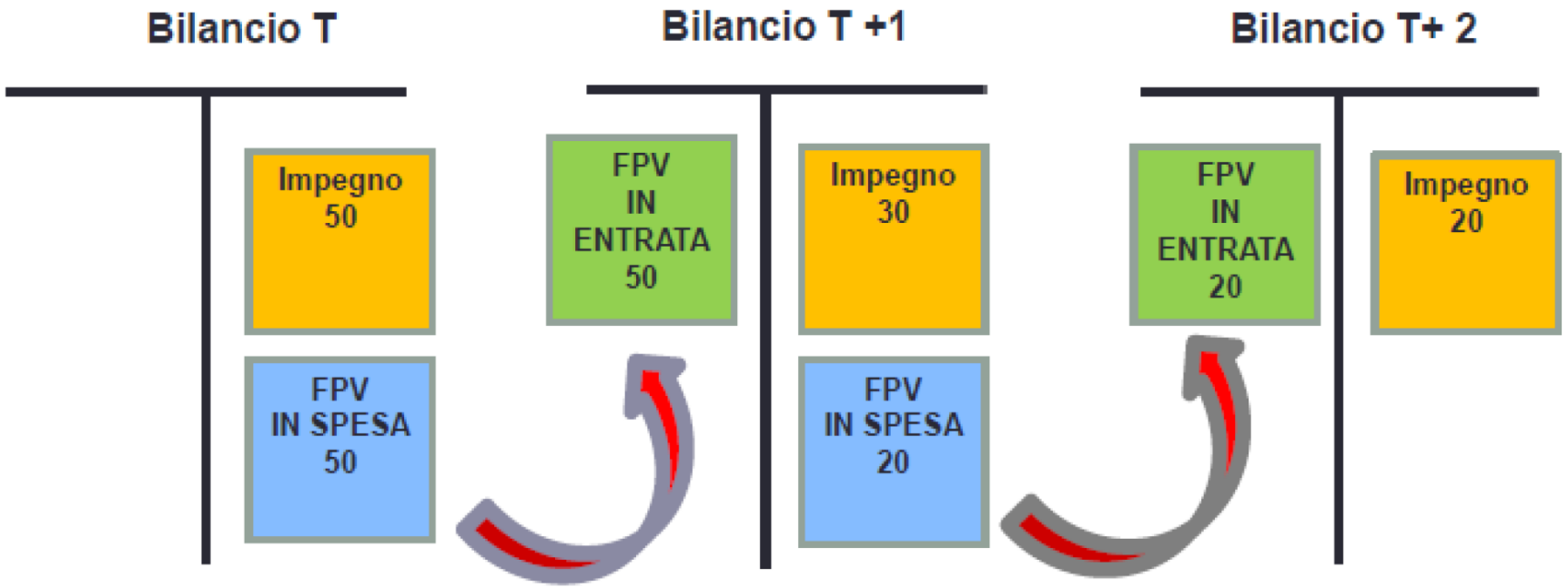
La costituzione del **fondo pluriennale vincolato** non è effettuata in caso di reimputazione contestuale di entrate e di spese.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Fondo pluriennale vincolato nel corso della gestione dell'esercizio

Esempio di registrazione

Esempio di registrazione di una spesa in conto capitale dell'importo complessivo di Euro 100.000,00 la cui esigibilità, come previsto da cronoprogramma, è suddivisa In n. 3 esercizi (50 esercizio T, 30 esercizio T+1 e 20 esercizio T+2).
La copertura finanziaria è assicurata da entrate accertate ed imputate all'esercizio T



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Fondo pluriennale vincolato di parte corrente

a) spesa per il personale:

nell'esercizio di riferimento, automaticamente **all'inizio dell'esercizio**, viene imputata la spesa **per l'intero importo** risultante dai trattamenti fissi e continuativi.

Le spese relative al **trattamento accessorio e premiante**, liquidate **nell'esercizio successivo** a quello cui si riferiscono, sono stanziate e impegnate in tale esercizio.

Considerato che il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività **presenta natura di spesa vincolata**, le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano **la natura di entrate vincolate** al finanziamento del fondo, con riferimento all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce; pertanto, la spesa riguardante il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività **è interamente stanziata nell'esercizio cui la costituzione del fondo stesso si riferisce, destinando la quota** riguardante la premialità e il trattamento accessorio **da liquidare nell'esercizio successivo alla costituzione del fondo pluriennale vincolato**, a copertura degli impegni destinati ad essere imputati all'esercizio successivo

b) spese relativa all'acquisto di beni e servizi ultrannuali

…nel caso di contratti di affitto, e di somministrazione e altre forniture periodiche ultrannuali, l'Ente imputa la spesa negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi.

Ad esempio, al momento della firma del contratto di fornitura continuativa di servizi a cavallo tra due esercizi si impegna l'intera spesa, imputando distintamente nei due esercizi le relative quote di spesa.

Ciascuna quota di spesa trova copertura nelle risorse correnti dell'esercizio in cui è imputata **e non richiede la costituzione del fondo pluriennale vincolato**

c) spesa relativa a trasferimenti correnti

L'Ente imputa l'impegno di spesa nell'esercizio finanziario in cui viene adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo.
Nel caso in cui l'atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza.

L'amministrazione pubblica **ricevente** rileverà l'accertamento di entrata riferito al trasferimento corrente e ad esso saranno correlate le obbligazioni giuridiche passive che scadono nell'esercizio di riferimento correlate al trasferimento o la **creazione del fondo vincolato da trasferire ai futuri esercizi** (nel caso di progetti specifici finanziati da trasferimenti correnti finalizzati);

d) spese derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni

Gli impegni derivanti dal conferimento di incarico a legali esterni, **la cui esigibilità non è determinabile**, sono imputati all'esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio della competenza potenziata, al fine di garantire la copertura della spesa.

In sede di predisposizione del rendiconto, in occasione della verifica dei residui prevista dall'articolo 3, comma 4 D.lgs 118/2011, se l'obbligazione **non è esigibile**, si provvede alla cancellazione dell'impegno ed **alla sua immediata re-imputazione** all'esercizio in cui si prevede che sarà esigibile, anche sulla base delle indicazioni presenti nel contratto di incarico al legale.

Nell'esercizio in cui l'impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, **il fondo pluriennale vincolato,** al fine di consentire la copertura dell'impegno nell'esercizio in cui l'obbligazione è imputata.

Al fine di evitare la formazione di debiti fuori bilancio, l'ente chiede ogni anno al legale di confermare o meno il preventivo di spesa sulla base della quale è stato assunto l'impegno e, di conseguenza, provvede ad assumere gli eventuali ulteriori impegni.

Il fpv si forma solo se vengono accertate **entrate vincolate** che finanziano **spese esigibili in esercizi successivi**.

Prescinde dalla natura dell'entrata il fondo che si forma in sede di **riaccertamento ordinario**, ma in questo caso siamo in presenza di **fatti sopravvenuti alla registrazione dell'impegno** che determinano la reimputazione dell'impegno costituendo, nel contempo, il fpv.

Viceversa:
Se avviene la registrazione dell'impegno per **l'acquisto di merce che sarà consegnata nell'esercizio successivo**, l'imputazione avverrà sull'esercizio successivo e l'impegno troverà copertura con le entrate correnti di quell'esercizio, **non sarà costituito il FPV.**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Fondo pluriennale vincolato per spese di investimento

5.3.1 Le spese di investimento sono **impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni** passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, **sulla base del relativo cronoprogramma**.

…anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della **scadenza dell'obbligazione stessa**.

…E' in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un **cronoprogramma** della spesa di investimento da realizzare.

5.3.3. La copertura finanziaria delle spese di investimento, **comprese quelle** che comportano impegni di **spesa imputati a più esercizi** deve essere predisposta - **fin dal momento dell'attivazione del primo impegno** - con riferimento all'importo **complessivo della spesa dell'investimento**.

Costituiscono idonea copertura finanziaria delle spese di investimento, impegnate negli esercizi successivi, le risorse accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione **(accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato in spesa)**…

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

L'attestazione di copertura finanziaria

Nell'attestazione di copertura finanziaria…con riferimento agli impegni **imputati agli esercizi successivi** è anche necessario precisare se trattasi di copertura costituita da:
- entrate accertate e imputate all'esercizio in corso di gestione o agli esercizi precedenti, **accantonate nel fondo pluriennale vincolato stanziato** in spesa dell'esercizio precedente quello di imputazione dell'impegno di cui costituiscono copertura.

Le spese all'interno del quadro economico finanziabili con il FPV

si possono finanziare con il FPV, secondo il principio contabile, tutte le spese all'interno del quadro economico di un investimento qualora, in alternativa:
vengono **impegnate talune voci di spesa all'interno del quadro economico** generale, ad esclusione di quelle di progettazione, dalle quali si palesa la volontà di realizzare l'opera pubblica;

Escludendo quelle di progettazione, l'ente locale dovrà impegnare quelle spese con le quali possa "(..) **dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico"** (Corte dei Conti, Delibera nr. 23/SEZAUT/2015 e nr. 32/SEZAUT/2015).

La formazione del FPV non può essere legittimata dall'esistenza di un impegno in uscita riconducibile ad un **"atto preliminare e prodromico" all'avvio di una gara**, come per esempio il solo versamento del contributo all'Autorità nazionale anti corruzione (Corte dei Conti, Lombardia/104/2016/PAR).

OPPURE

vi è **l'espletamento di una delle procedure di affidamento**, in particolare la pubblicazione di un bando, oppure l'affidamento diretto dei lavori o l'utilizzo della procedura negoziata attraverso l'invio di lettere a taluni soggetti, invitandoli a formalizzare un'offerta.

Non è sufficiente la determina a contrarre ma è necessario nell'anno:

1. **Affidare i lavori in economia**
2. **Pubblicare il bando**
3. **Invitare gli operatori selezionati a presentare offerta attraverso la spedizione di lettere di invito**

Contributi regionali a rendicontazione

Non si dovrebbe formare il fpv in quanto in caso di trasferimenti a rendicontazione erogati da un'amministrazione che adotta il principio della competenza finanziaria potenziato, **l'amministrazione beneficiaria del contributo accerta l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante ha registrato i corrispondenti impegni**.

- l'ente erogante è tenuto ad impegnare l'intera spesa prevista nella delibera di concessione del contributo, **con imputazione agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte dell'ente beneficiario (cronoprogramma).** L'individuazione degli esercizi cui imputare la spesa per trasferimenti è effettuata sulla base dei programmi presentati dagli enti finanziati per ottenere il contributo;

- l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, **con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni.**

Ribassi d'asta

…gli eventuali **ribassi di asta** costituiscono **economie di bilancio** e confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione se **entro il secondo esercizio successivo all'aggiudicazione** non sia intervenuta **formale rideterminazione del quadro economico progettuale** da parte dell'organo competente che incrementa le spese del quadro economico dell'opera stessa finanziandole con le economie registrate in sede di aggiudicazione e l'ente interessato rispetti i vincoli di bilancio definiti dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243

Cancellazione di un impegno finanziato da FPV

Nel corso dell'esercizio, **la cancellazione di un impegno finanziato dal fondo pluriennale vincolato effettuata dopo l'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente*** comporta la necessità di procedere **alla contestuale dichiarazione di indisponibilità di una corrispondente quota del fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata** che deve essere ridotto in occasione del rendiconto dell'esercizio in corso, con corrispondente liberazione delle risorse a favore del risultato di amministrazione.

***(Decreto ministeriale 29 agosto 2018)**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Fondo pluriennale vincolato nel bilancio di previsione

Il fondo pluriennale vincolato è iscritto nel bilancio di previsione:

- se si prevede di accertare un'entrata che diviene esigibile nell'esercizio;
- e se nel contempo l'entrata è destinata alla copertura di un'obbligazione giuridica di spesa che nell'anno si perfezionerà ma che diverrà esigibile, in tutto o in parte, negli esercizi successivi.

Nel primo esercizio del bilancio di previsione:

1. Si stanzia l'entrata vincolata o destinata che si prevede di accertare;
2. Si stanzia la correlata spesa che si prevede di impegnare nell'anno di cui una quota, pari all'importo che si rende esigibile negli esercizi successivi, si accantona a fondo pluriennale vincolato;

Deliberazione n. 225/2018 PRSE C.C. Sezione regionale del Veneto

In relazione al terzo profilo di criticità si rileva il **mancato inserimento nel bilancio di previsione 2016 del FPV entrata**. L'ente motiva tale circostanza evidenziando "..in quanto, al momento dell'approvazione dell'approvazione del Bilancio di Previsione, avvenuta, il 29/04/2016, **non era ancora stato approvato il Rendiconto** 2015 con la determinazione definitiva degli importi.

In ordine alla mancata previsione nel Fondo pluriennale vincolato di entrata 2016 in questa sede preme evidenziare che la non corretta determinazione del FPV al pari della **sua mancata rappresentazione in bilancio determina la violazione del principio di veridicità** ove si ponga mente al fatto che il Fondo assolve alla funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (sentenza n. 247/2017 della Corte costituzionale), e che pertanto **la non corretta iscrizione vizia il documento contabile della sua funzione essenziale, di veicolo trasparente di rappresentazione degli equilibri** pregiudicando, altresì, il suo carattere di bene pubblico come ripetutamente affermato dalla Consulta (sentenza n.184/2016).

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

In relazione alla richiamata modalità di costruzione del fondo **desta perplessità la diffusa prassi che si sostanzia nel mancato inserimento, in sede di bilancio di previsione, di risorse sul FPV in entrata in attesa dell'approvazione del rendiconto** di gestione dell'anno precedente e del relativo FPV di spesa, rinviando, pertanto ogni quantificazione a **successive operazioni di variazione di bilancio nel corso della gestione**. Tale prassi potrebbe indurre, ragionevolmente, a considerare che le spese pluriennali degli enti che se ne avvalgono vengano finanziate con specifiche entrate con carattere pluriennale o con mutui flessibili correlati ai tempi di realizzazione dell'investimento ove le relative risorse da acquisire siano a questo destinate. Infatti, **l'attendibilità della capienza di risorse iscritte al FPV è strettamente legata alla capacità di programmazione dell'ente** e, per quel che riguarda il fondo per investimenti, da una puntuale individuazione nei documenti di programmazione delle opere previste nel relativo Piano con l'importo complessiva della spesa e relativa distribuzione temporale.

rileva:

3. il mancato inserimento nel bilancio di previsione 2016-2018 del FPV in entrata, inficiando così la veridicità degli equilibri di bilancio così costruiti;

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Deliberazione C.C. Sez. Regionale del Veneto n.233/2018/PRSP

Sul punto giova ricordare quanto affermato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti (delibera n. 32 del 2015), relativamente alla corretta determinazione del fondo, pluriennale vincolato **"...la reimputazione al solo esercizio 2015 dei residui passivi coperti dal fondo pluriennale vincolato**, o fattispecie analoghe **riferite ad un arco temporale fittizio**, evidenziano una **carenza di programmazione** e una conseguente **grave irregolarità contabile** nell'applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata, in quanto l'esigibilità del residuo passivo non è stata determinata correttamente".

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

IL FONDO SOCCOMBENZE

Verona, 30 ottobre 2018

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Il Fondo Soccombenze

Punto 5.2. del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, allegato 4/2 al Dlgs 118/2011, prevede:

h) nel caso in cui l'ente, a **seguito di contenzioso** in cui ha **significative probabilità** di soccombere, o di **sentenza non definitiva e non esecutiva**, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una **obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento** (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale **non è possibile impegnare alcuna spesa**. In tale situazione l'ente **è tenuto** ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli **oneri previsti dalla sentenza**, stanziando nell'esercizio le **relative spese** che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la **costituzione di un apposito fondo rischi.** (…)

L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Diversamente…….

Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è già stato assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata.

Esempio:

Notifica avviso di liquidazione per registrazione sentenza nell'esercizio

- Riconoscimento debito fuori bilancio
- Impegno di spesa
- In fase di accertamento dei residuo mantengo l'impegno in quanto è obbligazione perfezionata

- Seguito di contenzioso
- **Significative probabilità di soccombere**
- **Sentenza non definitiva e non esecutiva che condanna l'Ente al pagamento di spese**
- Obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento

Deliberazione della Corte dei Conti Sez. Reg. per i controlli del Veneto 08/05/2018

Non è possibile impegnare la spesa

Costituzione apposito fondo rischi

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Valutazione dell'Ente e verifica da parte del revisore

Significative Probabilità di Soccombere
=
Passività Potenziali

- **IAS 37:** «*un'obbligazione passiva possibile la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri incerti, non totalmente sotto il controllo dell'ente».*

- **OIC 31:** «*l'obbligazione si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro»*

- **IPSAS 19:** *una obbligazione possibile che deriva da fatti passati e la cui esistenza sarà confermata solo dal verificarsi o dal non verificarsi di uno o più fatti futuri incerti che non sono totalmente sotto il controllo dell'entità.*

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

La costituzione del fondo rischi

- è subordinata al verificarsi di uno o più eventi
- **non** dà luogo ad alcuna spesa **impegnabile**
- le risorse stanziate nell'esercizio e non impegnabili **confluiscono** nel risultato di amministrazione
- In sede di rendiconto viene determinato il **fondo** secondo i rischi valutati
- Il fondo viene costituito attraverso l'**accantonamento** di parte del risultato di amministrazione
- E' posto a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Il fondo viene costituito attraverso l'accantonamento di parte del risultato di amministrazione

EVOLUZIONE DEL RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE			
	2015	2016	2017
Risultato di amministrazione (+/-)	-	-	-
di cui:			
a) Parte accantonata			
b) Parte vincolata			
c) Parte destinata a investimenti			
e) Parte disponibile (+/-) *			

fondo crediti di dubbia esigibilità (3)	-
fondo anticipazione di liquidità d.l. 35/2013	
fondo rischi per contenzioso	
fondo incentivi avvocatura interna	
fondo accantonamenti per indennità fine mandato	
fondo perdite società partecipate	
fondo rinnovi contrattuali	
altri fondi spese e rischi futuri	
TOTALE PARTE ACCANTONATA (B) (4)	-

vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
vincoli derivanti da trasferimenti	
vincoli derivanti dalla contrazione dei mutui	
vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli	
TOTALE PARTE VINCOLATA (C)	-

TOTALE PARTE DESTINATA (D)	

TOTALE PARTE DISPONIBILE (E=A-B-C-D)	

D.lgs. 118/11 All.4/2 - 9.2

Finalità dell' Accantonamento

La gestione del fondo rischi contenzioso postula un monitoraggio attento e dinamico circa la sua formazione e la relativa adeguatezza al fine di affrontare tempestivamente le posizioni debitorie (fuori bilancio) suscettibili di emersione a seguito degli esiti del giudizio.

In sede di prima applicazione del D.lgs 118/11 l'onere individuato **avrebbe potuto** essere spalmato in quote costanti negli esercizi considerati nel bilanci di previsione ma comunque **per quota non inferiore** all'ammontare derivante dai rischi connessi al contenzioso istauratesi nel corso dell'esercizio stesso

In presenza di contenzioso particolarmente rilevante lo stesso, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o la prudente valutazione dell'ente

Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli **esercizi successivi al primo**, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Il Ruolo Dei Revisori

- Verifica la congruità degli accantonamenti
- Informarsi sui processi in corso
- Ammonire sulla necessità di un pieno ed efficace ossequio del principio contabile rilevante
- Segnalare eventuali irregolarità nelle relazioni ai bilanci preventivi e consuntivi

Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr

«….particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. *Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione»*

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Modalità operative:

- Organizzare un colloquio con ufficio legale se interno o con responsabile dell'area
- Richiedere un elenco legali e incarichi assegnati con procedura di nomina degli stessi
- Richiedere un prospetto riepilogativo del contenzioso in essere valorizzato
- Effettuare, in fase di Rendiconto, la circolarizzazione dei legali

Circolarizzazione Dei Legali

(Carta intestata del Comune)

Egregio Avv.
(Indirizzo email pec)

Luogo e data

cc: Dott/ssa _____
_____@_____

Egregio Avvocato,
In relazione alla verifiche che intende svolgere il Revisore dei Conti sul rendiconto al 31/12/_____ La prego di voler cortesemente inviare, anticipando se possibile via pec all'indirizzo

_____

direttamente al Revisore dei Conti, XXXXXXXXXX, via XXXXXXXX – Verona, tel. XXXXXXXXXX, un elenco aggiornato al 31/12/XXXX di tutte le controversie e cause in corso, delle controversie intimate e di imminente inizio e di ogni altra passività potenziale (come, ad esempio, l'esistenza di dati di fatto, sulla base dei quali si potrebbe ragionevolmente ritenere che la società possa essere soggetta a pretese di terzi), di cui Lei è a conoscenza quale consulente legale dell'Ente.
La preghiamo di indicare per ogni pratica elencata:
la descrizione della controversia, della passività potenziale, ecc.;
la situazione attuale (cioè la causa iniziata, sentenza appellata, ecc.);
la Sua opinione circa la passività finale probabile (includendo le spese processuali, le spese legali, ecc.) e l'adeguatezza della copertura assicurativa, nel caso esista.
l'importo del Suo onorario e delle spese maturate al 31/12/XXXX a nostro carico, nonché degli eventuali acconti da Lei già ricevuti.
Sarà gradita una Vostra risposta entro e non oltre il XX/XX/XXXX.
Vi preghiamo di intestare tale informazione a nostro nome.
Nello scusarci per il disturbo che vi arrechiamo, Vi ringraziamo in anticipo per la cortese collaborazione.
Vi informiamo che i dati assunti dalla Dott/ssa XXXXXXXXXX titolare del trattamento, saranno utilizzati esclusivamente ai fini dei controlli del nostro rendiconto e che saranno conservati a cura della stessa in archivi cartacei ed in archivi elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal GDPR 679/2016 e successivi aggiornamenti.

Distinti saluti
(Firma)

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Corte Dei Conti, Sezione Di Controllo per la Liguria, Delibera 103/2018.

Secondo i giudici del controllo ligure, in presenza di contenziosi di ingente valore, una volta valutatone il grado di possibilità/probabilità/quasi certezza, si dovrà provvedere ai necessari accantonamenti per scongiurare che gli importi derivanti dalle eventuali sentenze di condanna risultino tali da minare gli equilibri di bilancio.

Questi accantonamenti devono essere già stanziati nel corso del giudizio di primo grado e, soprattutto, prima della sentenza di soccombenza.

Questa, essendo esecutiva, non rientra più tra le fonti delle passività potenziali, ma tra quelle dei debiti da riconoscere fuori bilancio (in assenza di una specifica copertura finanziaria).

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Riferimenti Sitografici

- D.lgs. 118/2011: www.rgs.mef.gov.it
- Delibera 279/2018, Corte Di Conti: www.servizi.cortedeiconti.it/banchedati;
- OIC 31: www.cndcec.it;
- IAS 37: www.rgs.mef.gov.it;
- IPSAS 19: www.cndcec.it;
- Delibera 103/2018, Corte Di Conti : www.servizi.cortedeiconti.it/banchedati;