

I CONTROLLI SUL RENDICONTO 2018

Appunti di Maurizio Delfino

Come bene evidenziato dal principio di controllo e vigilanza n. 5 e n. 9, i controlli sul rendiconto devono considerare diversi aspetti. Di seguito la sintesi dei principali:

1. controllo della correttezza formale degli atti fondamentali: conto del bilancio, conto economico, stato patrimoniale
2. controllo della sussistenza degli allegati al bilancio
3. verifica della corrispondenza dei risultati esposti nel conto del bilancio per ogni tipologia di entrata e programma di spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili (previsioni, riscossioni/pagamenti, accertamenti/impegni, residui)
4. il risultato della gestione di cassa, distinguendo anche la cassa vincolata, deve conciliare con il conto del tesoriere e con il conto presso la tesoreria provinciale, oltre che con le entrate riscosse e non versate (es. c/c postale)
5. il risultato della gestione finanziaria di competenza in senso stretto (accertamenti di competenza meno impegni di competenza) deve conciliare con il risultato di competenza rettificato per applicazione del fondo pluriennale vincolato e dell'avanzo di amministrazione. Se il risultato è negativo occorre motivarne le cause
6. gli equilibri del bilancio di competenza a rendiconto devono quadrare nella distinzione in parte corrente, parte capitale ed equilibrio finale
7. il risultato d'amministrazione deve essere correttamente distinto nelle sue componenti, come da art.187 Tuel
8. l'esigibilità dei residui attivi deve essere verificata anche ai fini dell'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione

9. verifica del rispetto dei limiti di indebitamento e del divieto di indebitarsi per spese diverse da quelle di investimento
- 10.verifica del rispetto del saldo obiettivo del pareggio di bilancio e, nel caso negativo, della corretta applicazione delle sanzioni (fino al rendiconto 2018)
- 11.verifica del contenimento e riduzione delle spese di personale
- 12.verifica del rispetto dei limiti di spesa e delle eventuali deroghe ai sensi art. 21 bis DL 50/2017;
- 13.verifica della correttezza del prospetto spese di rappresentanza
- 14.verifica dell'andamento degli organismi partecipati e dell'eventuale necessità di ripianare disavanzi o perdite d'esercizio o di ricapitalizzazione;
- 15.verifica sulla corretta applicazione da parte degli organismi partecipati delle limitazioni alla composizione degli organi ed ai compensi
- 16.verifica nella predisposizione del conto economico, che sia stato rispettato il principio di competenza economica e i criteri di valutazione
- 17.verifica nel conto del patrimonio, della rilevazione dei beni e rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'ente locale e suscettibili di valutazione
- 18.controllo dei parametri strutturalmente deficitari
- 19.controllo circa la presenza di eventuali debiti fuori bilancio non riconosciuti alla data del 31 dicembre dell'esercizio rendicontato
- 20.verifica del rispetto dei vincoli di destinazione in conto competenza
- 21.controllo sul rientro dell'anticipazione di tesoreria oppure verifica che l'anticipazione di tesoreria non restituita al 31 dicembre corrisponda all'importo iscritto fra i residui passivi delle spese per anticipazione di tesoreria
- 22.controllo sulla corretta apposizione del vincolo di cassa per entrate vincolate
- 23.controllo sull'equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e impegni di spesa per i capitoli relativi ai servizi per conto terzi e partite di giro

24. controllo sulla corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio
25. controllo dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi risultanti dal riaccertamento ordinario effettuato ai sensi dell'articolo 228, comma 3 del Tuel
26. verifica della correttezza nella gestione degli agenti contabili
27. verifica della regolare tenuta degli inventari
28. verifica della corretta e completa redazione della relazione sulla gestione
29. verifica del rispetto degli obblighi in materia di dichiarazione annuale, Iva e Irap e alla dichiarazione dei sostituti di imposta
30. verifica della completezza delle scritture di assestamento in contabilità economico patrimoniale
31. conciliazione del risultato economico con la variazione del patrimonio netto e la variazione delle riserve
32. verifica delle quadrature del risultato finanziario di amministrazione
33. verifica dell'assorbimento del disavanzo (eventuale)
34. verifica congruità accantonamenti a fondo crediti di dubbia esigibilità, fondo rischi contenzioso, fondo perdite società, enti e organismi partecipati, fondo rischi escussione garanzie, fondo oneri futuri per indennità di fine mandato, fondo oneri futuri contrattuali, fondo altre passività potenziali probabili
35. verifica, per gli enti in disavanzo, del miglioramento del risultato di amministrazione al 31 dicembre rispetto all'esercizio precedente per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione
36. controllo, in caso di nuovo disavanzo, che contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto, sia adottata delibera consiliare per l'immediato ripiano del disavanzo nell'esercizio in corso di gestione e negli esercizi

successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura

37.verifica della redazione anche del rendiconto semplificato e del rendiconto per il cittadino

38.verifica del rendiconto consolidato per gli enti (anche se inferiori a 5.000 abitanti) che hanno costituito organismi partecipati

39.verifica della scelta (da esprimere nel dispositivo della delibera di rendiconto), per gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti), di avvalersi della facoltà di non redigere il bilancio consolidato 2018

40.verifica dell'adeguamento degli stanziamenti di bilancio 2019-2021 di competenza e di cassa e del fondo pluriennale vincolato alle risultanze del rendiconto

CONTROLLI SULLE SCRITTURE DI ASSESTAMENTO

Oltre alla verifica delle scritture in partita doppia generate dalle ordinarie operazioni di gestione, tramite matrice di correlazione, si verifichi la completezza delle scritture di assestamento, tra cui:

- Accantonamento a fondo crediti dubbi, fondo rischi contenzioso ed altri rischi, fondo oneri futuri. L'accantonamento di tali poste in contabilità finanziaria non prevede né l'impegno, né tantomeno la liquidazione. Pertanto, posto che la matrice di correlazione utilizza la liquidazione come sistema di collegamento per la parte spesa, occorre procedere con scritture manuali.
- Collegamento entrata proventi da concessioni edilizie in funzione della tipologia di spesa finanziata. Se i proventi da permessi a costruire finanziano investimenti occorre

garantire collegamento in contabilità generale con la specifica riserva indisponibile nel patrimonio netto.

- Fatture ricevute da liquidare e fatture da ricevere, devono comportare la necessaria imputazione a conto economico in chiusura d'esercizio, per non correre il rischio che vadano a incidere sulla competenza economica dell'esercizio successivo quando tali fatture saranno liquidate.
- In caso di crediti tributari, tariffari, da canoni maturati ma non ancora contabilizzati in contabilità finanziaria, occorre procedere ad imputazione in conto economico del provento e a registrazione del credito in stato patrimoniale. Normalmente la matrice di correlazione garantisce tale collegamento al momento dell'accertamento. In caso di somme non ancora accertate (accertamenti per cassa nei casi ammessi) occorre procedere con registrazioni manuali in contabilità economico patrimoniale.
- Risconti passivi e risconti attivi a cavallo d'anno, sono registrati in corrispondenza dell'attribuzione del periodo di competenza.
- In caso di finanziamento di spesa in conto capitale con entrate correnti, occorre procedere a sospendere il ricavo generato dalle entrate correnti, mediante risconto passivo.
- Occorre sospendere, mediante risconto passivo, il ricavo generato dalle entrate correnti vincolate anche nel caso in cui l'eccedenza della parte corrente vincolata confluisca in avanzo di amministrazione. Quando successivamente si applicherà avanzo di amministrazione in parte corrente, si determinerà un costo che sarà coperto dall'imputazione della quota di ricavo in precedenza sospesa; in casi di mancata rilevazione del risconto si determinerebbe uno squilibrio economico nell'anno in cui si applica l'avanzo (posto che l'applicazione dell'avanzo di amministrazione non genera alcuna rilevazione in contabilità generale).

- In caso di finanziamento di spesa in conto capitale con contributi agli investimenti di parte capitale, occorre sospendere il ricavo per contributi agli investimenti mediante risconto passivo e successiva incidenza a conto economico come quota annuale di contributi agli investimenti non appena l'investimento entra in funzione.
- Ratei passivi per imputazione di costi di personale, per produttività e salario accessorio di fine anno, sull'esercizio di competenza, posto che in contabilità finanziaria tali voci sono oggetto di reimputazione con finanziamento tramite fondo pluriennale vincolato. In sede di liquidazione, nell'anno n+1, di produttività e salario accessorio dell'anno n, si provvederà a chiudere il rateo passivo. Concettualmente non si tratterebbe di rateo in senso stretto, posto non rileva operazione a cavallo d'anno, ma piuttosto di integrazione di costo sull'esercizio in chiusura; operativamente tuttavia tale operazione è assimilata ad un rateo passivo.
- Per il primo anno di applicazione della contabilità economico patrimoniale, adeguamento del fondo svalutazione crediti, fondo rischi e oneri, fondi ammortamenti. Per il calcolo degli ammortamenti, occorre scorporare il valore del terreno edificato dal valore dell'immobile e ridurre il fondo delle quote ammortamento relative al terreno calcolate gli anni precedenti.
- Adeguamento del valore delle partecipazioni societarie al criterio del patrimonio netto. L'accantonamento in contabilità finanziaria per perdite società partecipate di cui art. 21 D.lgs. n. 175/2016 non comporta in contabilità economico patrimoniale accantonamento corrispondente, posto che la perdita è già contabilizzata nel valore della partecipazione, tramite applicazione del metodo del patrimonio netto.
- Rettifica del credito e del provento in caso di reimputazione di entrata corrente per modifica esigibilità. Si evidenzia il caso della rateizzazione di tributi e tariffe. La reimputazione di accertamento per modifica di esigibilità non deve comportare doppia rilevazione in contabilità economico patrimoniale.

- Imputazione su esercizi successivi secondo esigibilità di entrate Titolo V – VI – VII, comporta la registrazione immediata in contabilità economico patrimoniale del credito per l'intero importo (anziché per la sola quota imputata in contabilità finanziaria). Negli anni successivi occorre impedire che le successive imputazioni in contabilità finanziaria secondo esigibilità facciano sorgere nuove scritture in contabilità economico patrimoniale. Stessa procedura è da seguire per le spese di cui Titolo III – IV – V.

- Per i crediti di dubbia esigibilità, occorre garantire la correlazione con l'attivo patrimoniale (circolante ma anche attivo immobilizzato in molti casi) e il fondo svalutazione crediti, affinché siano esposti in patrimonio al netto del fondo svalutazione

- Per i beni demaniali, posto che nel piano dei conti integrato non sono presenti tutti i fondi ammortamento e che quindi la procedura automatizzata non consente di portare il valore in corrispondenza di ogni categoria di bene, occorre procedere a riportare il calcolo dell'ammortamento rilevato in sede di inventario nei singoli cespiti.

- Circa le migliorie effettuate su beni di terzi, se danno utilità pluriennale occorre il parere obbligatorio dell'Organo di revisione e per l'ente che le ha effettuate comportano la registrazione dell'onere, in dare, ad incremento delle immobilizzazioni immateriali; viceversa, se non si rileva utilità pluriennale, non occorre il parere dell'Organo di revisione e si rileva un costo d'esercizio. Tale decisione di spesa deve essere motivata dalla convenienza economica.

- Circa le migliorie su beni propri effettuate da terzi, occorre incrementare il cespite e contabilizzare il trasferimento in conto capitale "in natura", con registrazione di provento per contributo agli investimenti e successiva sospensione mediante risconto passivo. La stessa operazione è registrata, a regolarizzo, anche in contabilità

finanziaria, come riportato nel punto 1 del principio di competenza finanziaria potenziata, All. 4/2 D.lgs. n. 118/2011 e smi.

- Le opere di urbanizzazione a scomputo, comportano, nell'esercizio in cui l'opera viene retrocessa al Comune, la registrazione dell'aumento dell'attivo immobilizzato in dare e le riserve da permessi di costruire in avere. Stessa procedura mediante regolarizzo anche in contabilità finanziaria, viene seguita per l'acquisizione di aree e compendi patrimoniali su piani urbanistici e per le donazioni.

- In caso di restituzione ai cittadini di oneri di urbanizzazione da loro versati, si provvederà a ridurre riserva disponibile.

- I lavori di manutenzione straordinaria su beni di proprietà dell'ente sostenuti in economia comportano la registrazione in dare dell'incremento bene oggetto di manutenzione o realizzazione e in avere delle rettifiche di costo, per personale, beni e servizi, già registrato.

- rimanenze finali di beni destinati alla vendita e collegamento con rimanenze iniziali;

- rimanenze iniziali di prodotti di consumo e collegamento con rimanenze iniziali;

- calcolo quote di ammortamento con nuove aliquote ministeriali a partire dall'entrata in vigore del principio contabile allegato 4/3 D.lgs. 118/2011 e s.m.i. con possibilità di utilizzare aliquote maggiori sulla base della vita utile dei singoli beni;

- capitalizzazione di costi il cui impegno è sorto in spesa corrente. E' il caso ad esempio delle spese per elezioni comunali, il cui costo deve essere capitalizzato in cinque anni, posta la durata del mandato;

- aumento della riserva indisponibile da beni demaniali patrimoniali indisponibili, culturali vincolati a seguito di contabilizzazione manutenzioni straordinarie o altri incrementi. Decremento della stessa riserva in fase di ammortamento dei relativi cespiti;

- esposizione nell'attivo circolante del saldo in Banca d'Italia. Considerato che le scritture automatizzate movimentano il conto tesoreria occorre portare in dare il valore del saldo in Banca d'Italia e in avere la riduzione del conto di tesoreria;
- esposizione nell'attivo circolante del saldo del conto corrente postale e accertamento in contabilità finanziaria;
- sistema di rilevazione in contabilità finanziaria e in contabilità economico patrimoniale dell'Iva split istituzionale; Iva split commerciale; Iva reverse charge;
- inserimento nei conti d'ordine degli impegni su esercizi futuri, ovvero degli impegni ad esigibilità differita. Rientrano in questa voce le obbligazioni giuridicamente perfezionate non ancora esigibili, con esigibilità su esercizi futuri, finanziati da entrate giuridicamente perfezionate, già esigibili oppure ad esigibilità differita. Si conteggiano il fondo pluriennale vincolato determinato in spesa (al netto di quella parte riferibile ai ratei e ai risconti cfr. punto 9.4) e gli impegni coperti con contributi a rendicontazione o altre entrate con esigibilità correlata alla spesa.

Altre verifiche:

Effetto in contabilità economico patrimoniale di altri eventi contabili, tra i quali:

- maggiori e minori accertamenti in conto residui
- minori impegni in conto residui
- recupero evasione tributaria
- incidenza dei beni demaniali e patrimoniali indisponibili, vincolati e altri nella determinazione del patrimonio netto
- variazione delle riserve indisponibili al variare del valore dei beni correlati e loro ammortamento economico
- lavori su beni di terzi

- lavori in economia
- altri costi capitalizzati
- opere a scampo
- lasciti e donazioni
- contributi agli investimenti permutativi e contributi agli investimenti a enti terzi
- contributi in parte capitale ricevuti per estinguere mutui
- assunzione di mutuo con diverse casistiche a seconda dalle caratteristiche del mutuo stesso
- anticipazione di tesoreria
- anticipazioni di liquidità diversi dall'anticipazione di tesoreria
- leasing, project financing
- finanziamento in conto soci
- rettifiche e integrazioni di fondi
- servizi conto terzi e partite di giro.