

ADEMPIMENTI PER L'ENTRATA A REGIME DELLA RIFORMA CONTABILE PREVISTA DAL DECRETO LEGISLATIVO 23 GIUGNO 2011, N. 118, NELL'ESERCIZIO 2016

1) Introduzione

Com'è noto, nel corso del 2015, gli enti territoriali, e i loro organismi e enti strumentali in contabilità finanziaria, hanno avuto la facoltà di rinviare al 2016 una parte significativa della riforma contabile prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011.

Si ritiene pertanto opportuno richiamare l'attenzione sui seguenti adempimenti, aggiuntivi rispetto a quelli adottati nel 2015, e richiamati nella nota "Primi adempimenti per l'avvio della riforma contabile prevista dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118", consultabile nel sito www.arconet.tesoro.it, nella sezione "documentazione", necessari per garantire l'applicazione a regime della riforma dall'esercizio 2016:

- adozione degli schemi di bilancio e di rendiconto per missioni e programmi di cui agli allegati n. 9 e 10 al decreto legislativo n. 118 del 2011, che assumono valore a tutti gli effetti giuridici con riferimento all'esercizio 2016 e successivi. I bilancio di previsione 2016 è pertanto predisposto ed approvato nel rispetto dello schema di bilancio armonizzato;
- applicazione completa della codifica della transazione elementare ad ogni atto gestionale. In particolare, si segnala:
 - l'articolo 5, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 118/2011, per il quale "Negli ordinativi di incasso e di pagamento la codifica della transazione elementare è inserita nei campi liberi a disposizione dell'ente, non gestiti dal tesoriere";
 - la disciplina dei titoli di incasso e di pagamento, per la quale gli ordinativi devono riportare l'indicazione dei codici dei nuovi schemi di bilancio (titoli e tipologie per le entrate, missioni, programmi e titoli per le spese). I titoli di incasso e di pagamento emessi nel 2016 che non riportano la nuova codifica di bilancio non potranno essere accettati dal tesoriere.
- adozione del piano dei conti integrato di cui all'articolo 4 e allegato n. 6 del D.Lgs. n. 118 del 2011;
- adozione dei principi contabili applicati della contabilità economico patrimoniale e del bilancio consolidato, al fine di consentire:
 - l'affiancamento della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, necessaria per l'elaborazione del rendiconto 2016, completo del conto economico e dello stato patrimoniale previsti dall'allegato n. 10 al D.Lgs. n. 118/2011;
 - l'elaborazione del bilancio consolidato dell'esercizio 2016.

Tali adempimenti riguardano anche gli organismi strumentali degli enti territoriali, quali le istituzioni degli enti locali, gli enti strumentali in contabilità finanziaria di regioni ed enti locali e i Consigli regionali.

Gli enti strumentali degli enti territoriali che adottano solo la contabilità economico patrimoniale, nel 2016 non sono tenuti ad adempimenti aggiuntivi rispetto al 2015, in quanto, nei loro confronti, la riforma si applica integralmente a decorrere dal 2015, con la redazione:

- del budget economico;
- del rendiconto di cassa ai sensi dell'articolo 2428, comma 2, del codice civile;
- del prospetto della tassonomia se sono già soggetti alla rilevazione SIOPE.

Solo gli enti che adottano la sola contabilità economico-patrimoniale e che già partecipano alla rilevazione SIOPE sono tenuti all'elaborazione del prospetto da allegare al bilancio di esercizio e al

budget (allegato n. 15 al D.Lgs. 118/2011), concernente la ripartizione della propria spesa per missioni e programmi e gruppi Cofog - la cd. Tassonomia.

Tra gli enti strumentali in contabilità economico patrimoniale sono comprese anche le aziende municipalizzate e le fondazioni che rispondono ai requisiti di cui all'articolo 11-ter del decreto legislativo n. 118 del 2011. Le società controllate e partecipate non sono enti strumentali e sono interessate dalla riforma contabile esclusivamente ai fini dell'elaborazione del bilancio consolidato.

Gli adempimenti concernenti l'applicazione a regime della riforma nel 2016 non riguardano:

- a) gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, tenuti ad applicare integralmente la riforma dal 2015;
- b) gli enti che non hanno esercitato la facoltà di rinviare l'adozione della contabilità economico patrimoniale e il bilancio consolidato;
- c) le autonomie speciali, i loro enti locali, organismi ed enti strumentali che adottano la riforma dal 2016, per i quali si rinvia alle indicazioni concernenti l'avvio della riforma nel 2015, con lo slittamento di un anno, consultabili nel sito www.arconet.tesoro.it, nella sezione "Documentazione". La regione Siciliana, la regione Sardegna e i loro enti locali, organismi ed enti strumentali, avendo adottato la riforma a decorrere dal 2015, nel 2016 sono tenute ad applicare integralmente la riforma.

2) Adozione nuovi schemi di bilancio e di rendiconto

A decorrere dal 2016 gli enti territoriali, i loro organismi strumentali e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria approvano il bilancio di previsione almeno triennale, secondo lo schema di cui all'allegato n. 9 al D.Lgs. n. 118/2011.

Dal 2016 è soppressa la distinzione tra il bilancio annuale e il bilancio pluriennale e viene meno l'obbligo di predisporre bilanci e rendiconto secondo un doppio schema (conoscitivo e autorizzatorio). Resta fermo l'obbligo di predisporre il rendiconto della gestione secondo lo schema adottato nel 2014, affiancato dallo schema per missioni e programmi (con funzione conoscitiva).

L'elaborazione del bilancio di previsione 2016-2018 per missioni e programmi con funzione autorizzatoria è favorita dalla riclassificazione dei capitoli e degli articoli del bilancio gestionale (regioni e enti regionali) e del PEG (enti locali) per missioni e programmi, effettuata l'anno precedente per consentire l'elaborazione del bilancio di previsione 2015-2017 con funzione conoscitiva.

Si ricorda che i capitoli/articoli, oltre che per missioni e programmi, devono essere riclassificati anche ai fini del piano dei conti finanziario (almeno al quarto livello), dal quale deriva anche la classificazione per categorie di entrata e per macroaggregati di spesa (secondo livello del piano dei conti finanziario), necessaria per l'elaborazione del rendiconto della gestione.

Le riclassificazioni sono effettuate nel rispetto dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 118/2011, che vieta l'adozione del criterio della prevalenza, salvi i casi in cui è espressamente consentito. Ove necessario, gli enti sono tenuti al cd. "spacchettamento" dei capitoli del bilancio gestionale o del PEG, al fine di garantire, in fase di gestione e di rendicontazione, una correlazione con rapporto di tipo 1:1 tra le voci del bilancio gestionale/PEG e le voci del piano dei conti finanziario di quarto livello.

L'obbligo di ripartire la spesa per missioni e programmi senza applicare il criterio della prevalenza riguarda anche la spesa di personale. Per le sole Regioni l'articolo 14, comma 3-bis, del DLgs 118/2011 prevede una deroga per due esercizi.

Se non già provveduto nel corso del precedente esercizio, dal 2016 anche il documento tecnico di accompagnamento, il bilancio gestionale (per le regioni e i loro enti) ed il PEG (per gli enti locali) devono essere aggiornati al decreto legislativo n. 118 del 2011:

- adottando la classificazione delle entrate per titoli, tipologie, categorie e capitoli/articoli e delle spese per missioni, programmi, titoli, macroaggregati, e capitoli/articoli;
- introducendo le previsioni di cassa annuali e le previsioni di competenza almeno triennali.

Al fine di garantire l'adozione dei nuovi schemi di bilancio nel 2016, l'articolo 11, comma 17, del D.Lgs. n. 118 del 2011 prevede *“In caso di esercizio provvisorio o gestione provvisoria nell'esercizio 2016 gli enti di cui al comma 1 gestiscono gli stanziamenti di spesa previsti nel bilancio pluriennale autorizzatorio 2015 – 2017 per l'annualità 2016, riclassificati secondo lo schema di cui all'allegato 9”*.

Per gli enti locali si richiama altresì l'articolo 163, comma 4, del TUEL, il quale prevede che *“All'avvio dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria l'ente trasmette al tesoriere l'elenco dei residui presunti alla data del 1° gennaio e gli stanziamenti di competenza riguardanti l'anno a cui si riferisce l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria previsti nell'ultimo bilancio di previsione approvato, aggiornati alle variazioni deliberate nel corso dell'esercizio precedente, indicanti – per ciascuna missione, programma e titolo - gli impegni già assunti e l'importo del fondo pluriennale vincolato”*.

Pertanto, in caso di esercizio provvisorio, considerato che non è consentito il cd “ribaltamento” delle previsioni di bilancio dell'esercizio precedente, all'avvio dell'esercizio, è necessario riclassificare e trasmettere al tesoriere le previsioni 2016 definitive del bilancio pluriennale 2015-2017, unitamente all'elenco dei residui presunti¹, secondo lo schema di cui all'allegato 10 al D.Lgs. n. 118/2011.

Considerato che, in caso di esercizio provvisorio nel 2016, gli enti gestiscono per dodicesimi gli stanziamenti 2016 del bilancio di previsione 2015 – 2017, si segnala l'importanza di garantire l'aggiornamento del bilancio pluriennale 2015-2017 anche con riferimento all'esercizio 2016 (entro il termine del 30 novembre previsto per le variazioni di bilancio).

Per le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano che non approvano il bilancio di previsione 2016-2018 entro il 31 dicembre 2015 resta ferma la facoltà di prevedere, con la legge di autorizzazione dell'esercizio provvisorio, la gestione della prima annualità dello schema di bilancio di previsione 2016 -2017 deliberato dalla Giunta ai fini dell'approvazione da parte del Consiglio regionale, come previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria n. 8.2.

Per le province e le città metropolitane che nel 2015 hanno predisposto il bilancio di previsione per la sola annualità 2015, in caso di esercizio provvisorio si applica l'articolo 1-ter, comma 3, del DL 78 del 2015, convertito dalla legge n. 125/2015, il quale prevede che *“Nel caso di esercizio o gestione provvisoria per l'anno 2016, le province e le città metropolitane applicano l'articolo 163 del citato decreto legislativo n. 267 del 2000 con riferimento al bilancio di previsione definitivo approvato per l'anno 2015*. Naturalmente, al fine di garantire l'adozione dei nuovi schemi di bilancio a decorrere dal 2016, il bilancio di previsione definitivo approvato per l'anno 2015 deve essere riclassificato secondo lo schema di cui all'allegato 9.

Per il medesimo fine, anche gli enti locali dissestati di cui agli articoli 244 e successivi del TUEL che, ai sensi dell'articolo 250 del TUEL sono tenuti a gestire l'ultimo bilancio approvato, nei limiti delle entrate accertate, all'avvio dell'esercizio 2016 devono riclassificare l'ultimo bilancio approvato secondo lo schema di cui all'allegato n. 9, e trasmetterlo al tesoriere.

Si richiama infine l'attenzione sulla disciplina “armonizzata” delle variazioni di bilancio, che entra in vigore nell'esercizio 2016, e l'obbligo di allegare alle variazioni di bilancio il prospetto per il tesoriere di cui agli allegati n. 8 al decreto legislativo n. 118 del 2011.

3) Affiancamento della contabilità economico patrimoniale

¹ Nel sito www.arconet.tesoro.it, nella sezione “schemi di bilancio”, è possibile scaricare lo schema del prospetto concernente l'elenco dei residui presunti da trasmettere al tesoriere in caso di esercizio o gestione provvisoria, consigliato dalla Commissione Arconet.

A decorrere dal 2016, tutti gli enti territoriali, i loro organismi e i loro enti strumentali in contabilità finanziaria sono tenuti ad adottare un sistema di contabilità economico patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

A tal fine è necessario applicare:

- il piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6 al D.Lgs. n. 118/2011;
- il principio contabile generale n. 17 della competenza economica di cui all'allegato n. 1 al D.Lgs. n. 118/2011;
- il principio applicato della contabilità economico patrimoniale di cui all'allegato 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011, con particolare riferimento al principio n. 9, concernente "L'avvio della contabilità economico patrimoniale armonizzata".

Al fine di garantire la corretta adozione del piano dei conti integrato e dei principi contabili generali e applicati è necessario adeguare il proprio sistema informativo contabile e verificarne la coerenza con il nuovo sistema contabile.

Si richiama in particolare l'attenzione sulla corretta applicazione del piano dei conti integrato, strutturato in modo da consentire:

- nel corso dell'esercizio la rilevazione dei fatti economici e patrimoniali, come "misurati" dalle operazioni finanziarie (nel sito www.arconet.tesoro.it, nella sezione "Piano dei conti" è disponibile una matrice di correlazione che evidenzia le relazioni tra le voci del piano finanziario e quelle del piano economico e di quello patrimoniale);
- a seguito delle operazioni di assestamento economico-patrimoniale, effettuate in autonomia rispetto alle registrazioni in contabilità finanziaria, di elaborare il conto economico e lo stato patrimoniale del rendiconto della gestione, aggregando le voci del piano dei conti secondo il raccordo riportato nell'allegato n. 6 al D.Lgs. n. 118/2011.

L'avvio della contabilità economico patrimoniale e l'adozione del piano dei conti integrato richiedono:

- a) l'attribuzione ai capitoli/articoli del bilancio gestionale/PEG della codifica prevista nel piano finanziario (almeno al quarto livello), secondo le modalità indicate al punto 2);
- b) la definizione di procedure informativo-contabili che consentano l'attribuzione della codifica del piano dei conti finanziario (quinto livello) agli accertamenti/incassi agli impegni/pagamenti, evitando l'applicazione del criterio della prevalenza;
- c) la codifica dell'inventario secondo il piano patrimoniale del piano dei conti integrato, sempre evitando l'applicazione del criterio della prevalenza, e l'eventuale aggiornamento dell'inventario (se non rappresenta la situazione patrimoniale dell'ente).
- d) l'elaborazione dello stato patrimoniale di apertura, riferito contabilmente al 1° gennaio 2016, ottenuto riclassificando l'ultimo stato patrimoniale/conto del patrimonio, secondo lo schema previsto dall'allegato n. 10 al D.Lgs. n. 118/2011, avvalendosi della ricodifica dell'inventario e applicando i criteri di valutazione dell'attivo e del passivo previsti dal principio applicato della contabilità economico patrimoniale n. 9.3 "Il primo stato patrimoniale: criteri di valutazione". Gli enti che si sono avvalsi della facoltà di rinviare al 2016 l'adozione della contabilità economico patrimoniale, sono tenuti ad allegare al rendiconto 2016 anche lo stato patrimoniale iniziale (articolo 11, comma 13, del D.Lgs. n. 118/2011).

Il rendiconto 2016 di tutti gli enti territoriali, escluse le Autonomie speciali che hanno applicato il D.Lgs. n. 118/2011 dall'esercizio 2016, comprende il conto economico e lo stato patrimoniale.

Per quanto riguarda il rendiconto 2015:

- nella versione conoscitiva predisposta secondo lo schema 10 del D.Lgs. n. 118/2011, gli enti che si sono avvalsi della facoltà di rinviare la contabilità economico patrimoniale, non compilano il conto economico e lo stato patrimoniale;
- nella versione predisposta secondo lo schema previgente, gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione, possono non compilare gli allegati n. 17, 18 e 20 del D.P.R. 194 del 1996 (articolo 11, comma 15, del D.Lgs. n. 118/2011), concernenti il conto economico, lo stato patrimoniale ed il prospetto di riconciliazione.

4) Il bilancio consolidato

Gli enti territoriali che nel 2015 si sono avvalsi della facoltà di rinviare l'elaborazione del bilancio consolidato, sono tenuti a predisporre il primo bilancio consolidato riferito all'esercizio 2016.

Per i enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti è prevista la possibilità di un ulteriore rinvio all'esercizio 2017.

Si ricorda che gli enti devono esercitare la facoltà di ulteriore rinvio della elaborazione del bilancio consolidato al 2017, deliberando.

Nel 2016, la prima applicazione del principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011, richiede i seguenti adempimenti:

- predisposizione e approvazione in giunta di due distinti elenchi riguardanti:
 - a) gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;
 - b) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato (criterio irrilevanza e impossibilità).

Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

- trasmissione delle direttive agli enti i cui bilanci sono destinati ad essere compresi nel bilancio consolidato, concernenti le modalità e le scadenze per l'invio della documentazione necessaria per l'elaborazione del consolidato.

Nel caso in cui non risultano enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, la delibera di approvazione del rendiconto dichiara formalmente che l'ente non ha enti o società controllate o partecipate che, nel rispetto del principio applicato del bilancio consolidato, sono oggetto di consolidamento e che, conseguentemente, non procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente.

Di tale dichiarazione è data evidenza distinta rispetto al rendiconto secondo le modalità previste per la pubblicazione.