

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI

Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento

**a cura di
Luca Bartocci
Luca Del Bene**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Collana della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA)

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

Comitato Scientifico: Stefano Adamo (Università del Salento); Luca Bartocci (Università di Perugia); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Bettina Campedelli (Università di Verona); Nicola Castellano (Università di Pisa); Vittorio Dell'Atti (Università di Bari); Francesco De Luca (Università di Chieti-Pescara); Anna Maria Fellegara (Università Cattolica – Piacenza); Raffaele Fiorentino (Università di Napoli Parthenope); Francesco Giunta (Università di Firenze); Alberto Incollingo (Università della Campania); Giovanni Liberatore (Università di Firenze); Andrea Lionzo (Università Cattolica – Milano); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Luciano Marchi (Università di Pisa); Riccardo Mussari (Università di Siena); Paola Paoloni (Università di Roma La Sapienza).

SIDREA è l'associazione scientifica dei docenti di Ragioneria e di Economia aziendale inquadrati nel settore scientifico-disciplinare SECS-P/07. L'associazione è stata costituita nel 2005 allo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura economico-aziendale e dei principi di buon governo delle aziende di ogni tipo: dalle imprese alle aziende non-profit; dalle aziende private alle amministrazioni pubbliche; dalle piccole e medie imprese alle grandi imprese; dalle aziende familiari alle reti d'impresa.

La Collana pubblica studi e ricerche realizzati nell'ambito dei Gruppi di Studio SIDREA sulle tematiche di rilevante interesse teorico e applicativo nell'area della Ragioneria e dell'Economia Aziendale. L'obiettivo è quello di sviluppare sia modelli teorici sia applicazioni, in rapporto alle teorie economico-aziendali ed alla prassi delle aziende e della professione, sulle specifiche tematiche di riferimento dei gruppi di studio:

- Bilancio e principi contabili;
- Comunicazione non finanziaria;
- Governance e Controlli interni;
- Linee guida per il Controllo di gestione;
- Contabilità pubblica;
- Valutazione d'azienda;
- Diagnosi precoce della crisi d'impresa;
- Capitale intellettuale, Smart Technologies e Digitalizzazione;
- Studi di Genere.



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più:

http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI

Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento

**a cura di
Luca Bartocci
Luca Del Bene**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore ed è pubblicata in versione digitale con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia* (CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

INDICE

Prefazione	pag.	9
Introduzione	»	15
1. Armonizzazione contabile e trasparenza: un legame non scontato , di <i>Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Pina Puntillo e Vincenzo Zarone</i>	»	21
1.1. Introduzione	»	21
1.2. Rassegna della letteratura e quadro teorico della ricerca	»	23
1.3. L'oggetto specifico di analisi: il legame tra armonizzazione e trasparenza contabile	»	27
1.4. Metodologia	»	30
1.5. Risultati e discussione	»	35
1.6. Conclusioni	»	40
Bibliografia	»	42
2. Gli effetti della riforma sulla gestione dei residui attivi , di <i>Antonio Costa, Giuseppe Dammacco e Alessandra Tafuro</i>	»	46
2.1. Introduzione	»	46
2.2. Il framework teorico e normativo di riferimento	»	46
2.3. La valutazione dei residui attivi: alcuni riflessi contabili e gestionali	»	50
2.4. L'analisi empirica: obiettivi e metodologia	»	54
2.5. I risultati	»	56
2.6. Conclusioni	»	66
Bibliografia	»	69

3. L'istituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità e il suo impatto sulle grandezze di bilancio , di <i>Luca Bartocci, Simone Fanelli, Marco Ferretti, Elisa Mori e Mariafrancesca Sicilia</i>	pag. 72
3.1. Introduzione	» 72
3.2. Il quadro teorico di riferimento	» 73
3.3. Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità	» 75
3.4. Gli obiettivi e il metodo della ricerca	» 78
3.5. I risultati	» 80
3.5.1. Le scelte a preventivo	» 80
3.5.2. Le valutazioni dei responsabili finanziari	» 88
3.6. Conclusioni	» 93
Bibliografia	» 96
4. La produzione e l'utilizzo delle informazioni di contabilità economico-patrimoniale: alcuni elementi di criticità , di <i>Luca Bartocci, Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Fabio Nappo e Vincenzo Zarone</i>	» 98
4.1. Introduzione	» 98
4.2. Il quadro teorico di riferimento	» 100
4.3. Il contesto normativo nazionale	» 105
4.4. La ricerca empirica: obiettivi e metodo	» 108
4.5. I risultati dell'indagine sulla produzione delle informazioni	» 112
4.6. I risultati sull'utilizzo delle informazioni	» 120
4.7. Conclusioni	» 126
Bibliografia	» 130
5. Un'analisi della qualità della programmazione attraverso il DUP , di <i>Armando Della Porta, Marco Berardi e Andrea Ziruolo</i>	» 133
5.1. Introduzione	» 133
5.2. L'efficacia della programmazione nelle amministrazioni pubbliche: un tema controverso in letteratura	» 135
5.3. Un'analisi empirica: la metodologia	» 139
5.4. I risultati	» 141
5.4.1. Contesto interno ed esterno e percezione dell'utilità delle informazioni	» 142
5.4.2. Obiettivi	» 143
5.4.3. Indicatori e target	» 147
5.4.4. Sistema degli incentivi	» 149
5.5. Le interviste dei responsabili finanziari	» 149

5.6. Conclusioni	pag.	151
Bibliografia	»	153
6. Il rendiconto per il cittadino: prime evidenze , di <i>Alberto Romolini e Federica Ricci</i>	»	156
6.1. Introduzione	»	156
6.2. Il quadro teorico di riferimento	»	159
6.3. Il metodo di analisi	»	161
6.4. L'analisi dei risultati	»	165
6.5. Conclusioni	»	168
Bibliografia	»	170
7. Le novità normative tra falso ideologico e falso in bilancio , di <i>Paolo Ricci, Paolo Esposito e Renato Civitillo</i>	»	172
7.1. Introduzione	»	172
7.2. Domande di ricerca e metodologia	»	173
7.3. Rassegna della letteratura ed evidenze internazionali	»	175
7.4. Alcune evidenze empiriche: i casi di Alessandria e di Catania	»	179
7.4.1. Il reato di falso ideologico e il Comune di Catania	»	179
7.4.2. Il Comune di Alessandria: tra dissesto finanziario e danno erariale	»	186
7.5. Discussione dei risultati	»	193
7.6. Conclusioni	»	195
Bibliografia	»	199
8. L'impatto della riforma sulla qualità della revisione contabile , di <i>Luigi Puddu, Massimo Pollifroni, Christian Rainero, Alessandro Migliavacca e Riccardo Coda</i>	»	202
8.1. Introduzione	»	202
8.2. La revisione contabile degli enti locali in Italia	»	203
8.3. La qualità della revisione: il quadro teorico di riferimento	»	205
8.4. Il possibile impatto della riforma sulla qualità della revisione	»	209
8.5. L'analisi empirica: aspetti metodologici	»	211
8.6. La selezione e le caratteristiche del campione	»	212
8.7. L'analisi dei risultati	»	215
8.7.1. Gli aspetti soggettivi: professionalità ed esperienza	»	216

2. GLI EFFETTI DELLA RIFORMA SULLA GESTIONE DEI RESIDUI ATTIVI

di *Antonio Costa, Giuseppe Dammacco e Alessandra Tafuro**

2.1. Introduzione

Uno degli aspetti più innovativi del D.Lgs. 118/2011 è l'introduzione del principio di competenza finanziaria potenziata. Quest'ultimo, insieme all'istituto del riaccertamento straordinario, dovrebbe impattare in modo significativo sulla voce residui che, come noto, risulta essere una delle voci più significative per la determinazione del risultato di amministrazione dell'ente e per il raggiungimento degli equilibri di bilancio.

In generale, come evidenziato in letteratura, le problematiche inerenti alla formazione e alla gestione dei residui determinano effetti in termini di trasparenza (Visco, 1999) e possono favorire il ricorso a politiche di bilancio che influenzano fortemente l'attendibilità delle rilevazioni consuntive della contabilità finanziaria (Anessi Pessina, 2000; Borgonovi, 2004; Guarini & Preite, 2005).

Alcune delle novità introdotte con il D.Lgs. 118/2011 vanno proprio nella direzione di correggere tali prassi e, spingendo sul principio di veridicità e attendibilità delle entrate pubbliche accertate, più volte richiamato anche dalla giurisprudenza costituzionale, intendono creare i presupposti affinché la copertura finanziaria della spesa pubblica sia sempre più credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale.

Il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata ha il duplice obiettivo di determinare un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui che, nel tempo hanno assunto valori sempre meno realistici in

* Sebbene il capitolo sia frutto del loro lavoro congiunto, il Prof. Antonio Costa, dell'Università del Salento, è da considerare autore del par. 3, il Dott. Giuseppe Dammacco, dell'Università di Bari, dei parr. 1 e 2, la Dott.ssa Alessandra Tafuro, dell'Università del Salento, dei parr. 4, 5 e 6.

termini di riscossioni e pagamenti, e di rendere più oggettive le previsioni di entrata e di spesa, contribuendo così a determinare un'informativa più corretta sui risultati di amministrazione nonché sull'impiego dell'eventuale avanzo per il finanziamento della spesa pubblica.

Pertanto, con il presente studio si vuole valutare se in concreto tali obiettivi possono essere conseguiti. In questo lavoro si cercherà di fornire un contributo iniziale in tale direzione e, consapevoli della complessità insita in tali processi di valutazione, si è scelto di focalizzare l'attenzione soltanto sui residui attivi rinviando ad ulteriori approfondimenti le analisi inerenti anche a quelli passivi sui quali, tuttavia, è facile replicare parte delle analisi qui svolte. Oggetto di approfondimento sono le dinamiche relative ai residui attivi che vengono controllate:

- osservando se il trend dei valori delle suddette grandezze iscritti nel conto del bilancio ha avuto un andamento decrescente così come auspicato dalla riforma;
- analizzando la composizione della voce residui attivi da riportare all'esercizio successivo, verificando cioè qual è l'incidenza dei residui di nuova formazione rispetto ai residui derivanti dagli esercizi precedenti; questi ultimi, dopo essere stati ridotti con il riaccertamento straordinario ed essere stati imputati correttamente all'esercizio in cui l'obbligazione sottostante scade, dovrebbero rappresentare una percentuale via via più bassa;
- considerando il valore del tasso di riscossione dei residui attivi che dovrebbe migliorare in seguito alla maggiore accuratezza richiesta durante le attività di accertamento dei residui;
- valutando l'impatto generato sul risultato di amministrazione: l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità – essendo indicativo del grado medio di inesigibilità dei residui attivi, tenuto conto del grado di riscossione riscontrato nel quinquennio precedente – dovrebbe essere di anno in anno più basso se l'attività di accertamento dei residui è stata svolta in maniera puntuale e oggettiva e, pertanto, dovrebbe consentire all'ente locale di avere maggiori risorse disponibili per sostenere la spesa pubblica.

Senza alcuna pretesa di esaustività e consapevoli dei limiti insiti nel presente lavoro, lo scopo conoscitivo del contributo è quello di presentare i risultati di un'analisi che, seppur sintetica, è volta a valutare l'impatto determinato sia dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui che dalle prime applicazioni del principio della competenza finanziaria potenziata in termini di maggiore attendibilità e veridicità dei dati espressi nei documenti contabili dagli enti locali.

Dopo un inquadramento teorico del tema (par. 2), sono state evidenziate le principali implicazioni contabili e gestionali che derivano dall'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata per la gestione dei residui (par. 3); è stata quindi presentata una indagine esplorativa (par. 4) svolta sui dati relativi ai residui desunti dal conto del bilancio (periodo 2012-2016) e riguardanti un set di comuni (n. 23) che, fin dall'inizio, hanno partecipato al processo di sperimentazione dell'armonizzazione contabile nel settore pubblico. Nel par. 5 sono stati discussi i risultati dell'indagine svolta e nel par. 6 sono state proposte alcune riflessioni sugli effetti negativi che possono derivare dalla presenza, nel conto del bilancio, di residui attivi che, nonostante il lungo periodo di sperimentazione e di entrata a regime del principio della competenza finanziaria potenziata, non risultano ancora valutati correttamente. Sono, inoltre, presenti alcuni suggerimenti per operatori, responsabili politici e policy-maker finalizzati a rendere l'attività di accertamento dei residui più oggettiva e, pertanto, più idonea per rappresentare la reale situazione finanziaria dell'ente.

2.2. Il quadro teorico e normativo di riferimento

In Italia, sulla scia del processo di armonizzazione contabile che da tempo sta coinvolgendo tutte le PA, gli enti locali sono interessati da molteplici cambiamenti. In letteratura sono state già proposte numerose analisi di tipo descrittivo e/o quantitativo dalle quali sono emerse le diversità contabili che caratterizzano i singoli Paesi – es. Germania, Italia e Gran Bretagna (Adam et al., 2011); Norvegia (Garseth-Nesbakk & Mellempvik, 2011); Germania (Jagalla et al., 2012) – e, pertanto, la necessità di procedere ad una modifica rilevante degli istituti contabili (Anessi Pessina et. al., 2008).

Il riferimento non è soltanto ai documenti di bilancio ma anche ai criteri di classificazione e di valutazione delle voci iscritte negli stessi. A livello internazionale, già da tempo si indica l'*accrual accounting* come uno strumento fondamentale per accrescere la trasparenza (Parker, 1990; Robinson, 1998; Monsen & Näsi, 1999; Ellwood, 2001; Carlin & Guthrie, 2003; Christiansens, 2003; Jackson & Lapsley, 2003; Carlin, 2005; Lye et al., 2005, Connolly & Hyndman, 2006) e si sottolinea la necessità di favorire la convergenza dei sistemi contabili pubblici compiendo uno sforzo maggiore nella promozione e nella diffusione, tenendo conto delle singolarità di ciascun Paese, degli International Public Sector Accounting Standard (Jones, 1992; Farneti & Pozzoli, 2005; Lapsley et al., 2009; Bonetti, 2010; Rossi & Trequatrin, 2011).

Nel nostro Paese, le novità principali hanno interessato non solo i principi contabili generali o postulati con i quali individuare le regole di fondo in base alle quali effettuare le rilevazioni ma anche i principi applicati con i quali definire in maniera più precisa le operazioni inerenti alla gestione (Pozzoli, 2005; Costa, 2010).

Il presente lavoro inerente all'introduzione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata si colloca nel filone di studi relativo alla necessità di risolvere le problematiche connesse all'attendibilità e alla veridicità dei documenti contabili degli enti locali. Come evidenziato in letteratura (Skousen, 1990; Batista et. al., 2013; Anessi Pessina & Sicilia, 2015) sia in ambito nazionale che internazionale, la redazione di tali documenti è stata spesso caratterizzata da errori e distorsioni, a volte anche rilevanti. Tali atteggiamenti sono stati prevalentemente attribuiti alla mancanza di approcci teorici, metodologici, e di strumenti tecnici con cui prevedere correttamente l'evoluzione dell'economia (Couture & Imbeau, 2009) o alla errata funzione che è stata affidata alla contabilità pubblica ovvero quella di acquisire e mantenere il consenso piuttosto che di garantire la capacità di indirizzo e di controllo della situazione amministrativa (Pezzani, 2005). Tale approccio ha contribuito a diffondere comportamenti tesi a espandere la spesa pubblica, soprattutto in periodi elettorali (Cassedy et al., 1989; Skousen, 1990), ricorrendo a operazioni di copertura basate, più che sulla sottostima delle uscite, sulla sovrastima delle entrate riportate, ad esempio, nel rendiconto finanziario.

Uno specifico esempio relativo al contesto italiano di quanto affermato in generale dalla letteratura sulle "cattive" prassi volte a mascherare la reale situazione finanziaria degli enti locali è costituito dall'inserimento nel rendiconto di residui attivi inesigibili e insussistenti.

Tale consuetudine, ormai consolidata nel nostro paese, oltre ad andare contro ai principi di certezza, veridicità ed attendibilità del bilancio, ha contribuito a presentare, solo apparentemente, una situazione finanziaria dell'ente migliore rispetto a quella reale. Sovrastimando le entrate, infatti, si è favorita la formazione di bilanci di previsione formalmente in pareggio, ma sostanzialmente in disequilibrio di parte corrente (Mazzotta, 2015).

Questo risultato è stato certamente favorito dall'esistenza, all'interno dell'ordinamento contabile degli enti locali, di principi che non consentivano alle voci del rendiconto di essere chiare e trasparenti poiché:

- gli impegni ed i residui passivi comprendevano gli accantonamenti e i debiti futuri, senza possibilità di riconoscere i debiti effettivi nei confronti di terzi;
- gli accertamenti comprendevano i crediti futuri, senza poter riconoscere quelli di dubbia esazione;

- l'equilibrio finanziario non considerava la scadenza delle obbligazioni, consentendo l'equilibrio tra obbligazioni attive a lungo termine con obbligazioni passive a breve termine.

Al contrario, si può affermare che l'utilità di determinate informazioni è indiscutibile atteso che le stesse spesso si rivelano significative ai fini di una corretta attività di programmazione e rendicontazione degli enti locali.

È stato pertanto fondamentale avviare un processo teso a superare il fenomeno della *misrepresentation accounting* riscontrato nelle aziende pubbliche (Anessi Pessina & Sicilia, 2015) e finalizzato quindi a garantire una maggiore trasparenza, veridicità, correttezza e attendibilità dei dati a supporto delle nuove modalità di programmazione e rendicontazione dell'ente locale. In tal senso, importanti novità sono state introdotte con il D.Lgs. 118/2011. La riforma, infatti, introducendo il principio della competenza finanziaria potenziata ha imposto un criterio di imputazione degli accertamenti e degli impegni fondato sull'esigibilità dell'obbligazione giuridica sottostante tale per cui i crediti e i debiti sono imputati alle scritture contabili dell'esercizio in cui l'obbligazione giuridicamente perfezionata viene a scadenza e non più, quindi, all'esercizio finanziario in cui le stesse sorgono. Seguendo questa nuova prassi contabile, quindi, si dovrebbe evitare di imputare entrate future e impegni inesistenti a vantaggio di una più veritiera attività di programmazione e una più puntuale attività di rendicontazione.

Da un punto di vista gestionale e organizzativo, tali novità non dovrebbero costituire un mero adempimento da assolvere, bensì dovrebbero essere interpretate come una opportunità per rideterminare la reale situazione finanziaria dell'ente. Infatti, i funzionari delle singole amministrazioni sono coinvolti in un meticoloso processo di individuazione dei propri crediti e debiti e quindi di verifica attenta e puntuale delle ragioni sottostanti all'eventuale loro mantenimento tra i residui da imputare al conto del bilancio, ovvero alla loro cancellazione e seguente re-imputazione nei bilanci degli esercizi futuri in base alla scadenza effettiva delle obbligazioni sottostanti.

2.3. La valutazione dei residui attivi: alcuni riflessi contabili e gestionali

L'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata determina importanti implicazioni sia di natura contabile che di natura gestionale che, di seguito, si proverà a sistematizzare.

Preliminarmente è però importante segnalare che, tecnicamente, sono stati previsti due differenti istituti contabili con cui valutare e quantificare i residui e la cui adozione avviene in momenti diversi:

- il riaccertamento straordinario, unico e irripetibile, da effettuarsi esclusivamente al termine del 2014, con il fine di conformare lo stock dei residui attivi e passivi, relativi ai precedenti esercizi, al nuovo sistema contabile (punto 5.4, allegato 4.2, D.Lgs. 118/2011). In particolare, il valore dei residui definito al 1° gennaio 2015 avrebbe dovuto quantificare i crediti/debiti effettivi ed esigibili dall'ente e rappresentare il valore da considerare per far partire la nuova programmazione. Ai fini delle analisi successive, è opportuno precisare, che agli enti che hanno aderito alla sperimentazione dell'armonizzazione contabile hanno effettuato il riaccertamento straordinario alla data del 31 dicembre 2012. Agli enti sperimentatori, tuttavia, è stata concessa la facoltà di procedere ad un nuovo riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, seppur limitato alla cancellazione dei residui attivi e passivi che non corrispondono ad obbligazioni perfezionate (art. 2, D.L. 78/2015);
- il riaccertamento ordinario dei residui da effettuare ogni anno adottando, a partire dal 2015, il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata.

Se, quindi, l'aspetto da considerare per mantenere in bilancio un residuo è l'esigibilità ne consegue la necessità di svolgere una attenta valutazione e verifica di tale elemento al fine di qualificare correttamente ogni residuo e poter individuare così anche l'adeguato trattamento contabile da adottare.

In generale, il riaccertamento dei residui è un'attività particolarmente complessa e delicata, poiché richiede ai soggetti incaricati conoscenze e competenze specifiche sia in termini contabili (ad esempio, l'applicazione dei principi di bilancio, la corretta gestione delle entrate, ecc.) che in termini giuridici (come il riscontro della validità degli atti notificati e l'analisi dei termini di legge fissati per un compiere correttamente la sequenza procedimentale degli atti).

Come sintetizzato nella Tab. 1, se da un lato i residui possono essere classificati in svariato modo, dall'altro per ogni tipologia di essi è previsto un diverso trattamento contabile che, ovviamente, determina effetti differenti sul bilancio dell'ente locale.

Tab. 1 – Valutazione dei residui ed effetti contabili

Classificazione residui	Insussistenti e prescritti	Inesigibili	Di dubbia e difficile esecuzione	Non scaduti ma verificati come esigibili	Esigibili
Riflesso contabile	Cancellazione definitiva dal Conto del Bilancio	Cancellazione definitiva dal Conto del Bilancio	Accantonamento al FCDE	Cancellazione e re-imputazione all'esercizio finanziario di competenza + incremento del FPV per il corrispettivo importo	Iscrizione nel Conto del Bilancio

Fonte: nostra elaborazione

La fattispecie più semplice da trattare, ovviamente, risulta quella dei residui valutati come *esigibili*: per essi, infatti, si procede con la regolare iscrizione nel conto del bilancio.

Per i residui *insussistenti e prescritti*, così come per i residui *inesigibili*, è richiesta l'eliminazione definitiva dal conto del bilancio da giustificare con una descrizione puntuale delle attività svolte nel tentativo di realizzare i crediti o delle motivazioni che hanno portato alla maturazione della prescrizione.

Mentre per i residui *non scaduti ma verificati come esigibili*, si procede con la cancellazione e la successiva re-imputazione all'esercizio finanziario di competenza, per quelli *di dubbia e difficile esecuzione* per i quali cioè sussistono fondate ed obiettive ragioni circa la difficile realizzazione del credito, è previsto un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità per un valore pari alla quota corrispondente al valore del credito. Tale accantonamento non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

Il momento in cui si determinano i crediti di dubbia e difficile esecuzione è particolarmente importante: in tale fase, infatti, se da una parte si procede con la puntuale svalutazione di taluni crediti, dall'altra l'ente deve evitare di compiere scelte finalizzate ad eliminare a priori dal rendiconto le obbligazioni giuridiche che, seppur perfezionate e scadute, risultano difficili da riscuotere, estremizzando così il principio della prudenza.

Come per le entrate, l'amministrazione deve assicurare che si registrino e si imputino obbligazioni giuridiche passive perfezionate ed esigibili negli anni di rispettiva imputazione.

Ne consegue che l'operazione di re-imputazione dei residui alla competenza di esercizi successivi fa esclusivo riferimento, per ciascuno di essi, alla scadenza delle obbligazioni, non considerando eventuali collegamenti di destinazione tra le poste di entrata e quelle di uscita.

Un ulteriore aspetto di rilievo nella trattazione dei residui è relativo all'impatto che la gestione di tale voce ha sugli equilibri generali di bilancio e sulla formazione del risultato di gestione, in particolare sull'avanzo di amministrazione.

Gli accertamenti di entrate, registrati nella competenza dell'anno in cui sono sorte le obbligazioni concorrono alla determinazione degli equilibri di competenza finanziando la spesa; tuttavia, qualora non venissero incassati, si trasformano in residui attivi incidendo negativamente sulla gestione finanziaria dell'ente.

Allorché non sia possibile disimpegnare residui passivi per lo stesso importo, si crea uno "squilibrio" della gestione residui che intacca l'avanzo di amministrazione eventualmente generato dalla gestione di competenza. Questo potrebbe determinare, paradossalmente, la chiusura dell'esercizio finanziario con un risultato negativo (disavanzo di amministrazione) nonostante vi sia un saldo positivo della gestione di competenza.

Prima di presentare l'analisi empirica svolta, è opportuno fare un breve richiamo al processo di sperimentazione dell'armonizzazione contabile. Gli enti che hanno partecipato a tale iniziativa sono stati individuati dal D.P.C.M. 28 dicembre 2011 – secondo criteri di rappresentatività, in base alla loro collocazione geografica ed alla dimensione demografica – tra gli enti candidati dalla Conferenza dei Presidenti delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, dall'ANCI e dall'UPI.

A fronte dell'impegno profuso, gli enti sperimentatori hanno potuto beneficiare, nel corso del triennio relativo al processo in parola, di un sistema premiante che ha previsto, inizialmente, una riduzione dei loro obiettivi nel rispetto del patto di stabilità interno e, successivamente, un incremento per le medesime amministrazioni del limite alla spesa di personale. Tale processo, attuato secondo un approccio bottom-up (Caiffa, 2015), ha consentito di verificare le opportunità presentate dal nuovo impianto normativo e di rilevare le principali criticità riscontrate nell'applicazione dei nuovi principi contabili (Bellesia, 2015).

Di conseguenza le norme sono state adeguate in modo graduale. È evidente che le criticità emerse hanno interessato anche la valutazione della voce "residui" e la relativa attuazione degli istituti del riaccertamento straordinario prima ed ordinario poi adottando il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata.

Sia in fase di sperimentazione che in fase di ordinaria applicazione della norma sono emerse non poche difficoltà ed incertezze che hanno portato a prevedere, come già anticipato, ad una deroga al principio di irripetibilità del riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi (inserita nella Legge

di bilancio 2018), con la quale si è concessa l'opportunità di far ripetere il riaccertamento straordinario agli enti locali che durante la sperimentazione hanno avuto difficoltà nell'applicazione concreta della nuova procedura.

2.4. L'analisi empirica: obiettivi e metodologia

Il nuovo impianto contabile degli enti locali, basato sostanzialmente sulla competenza finanziaria potenziata, ha tra le principali finalità quella di:

- generare un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui;
- rendere più oggettive le previsioni di entrata e di spesa contribuendo così a determinare un'informativa più corretta sui risultati di amministrazione nonché sull'impiego dell'eventuale avanzo per il finanziamento della spesa pubblica.

L'obiettivo del presente studio è quello di valutare se in concreto tali fini sono stati finora perseguiti e, quindi, oggetto di analisi sono le dinamiche relative ai residui attivi che vengono monitorate:

- osservando se il trend dei valori delle suddette grandezze iscritti nel conto del bilancio ha avuto un andamento decrescente così come auspicato dalla riforma;
- analizzando la composizione della voce residui attivi da riportare all'esercizio successivo, verificando cioè qual è l'incidenza dei residui di nuova formazione rispetto ai residui derivanti dagli esercizi precedenti; questi ultimi, dopo essere stati ridotti con il riaccertamento straordinario ed essere stati imputati correttamente all'esercizio in cui l'obbligazione sottostante scade, dovrebbero rappresentare una percentuale via via più bassa;
- considerando il valore del tasso di riscossione dei residui attivi che dovrebbe migliorare atteso che in seguito alla maggiore accuratezza richiesta durante le attività di accertamento dei residui quelli imputati all'anno n dovrebbero essere incassati nel medesimo esercizio;
- valutando l'impatto generato sul risultato di amministrazione: l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, essendo indicativo del grado medio di inesigibilità dei residui attivi tenuto conto del grado di riscossione riscontrato nel quinquennio precedente, dovrebbe essere di anno in anno più basso se l'attività di accertamento dei residui è stata svolta in maniera puntuale e oggettiva e, pertanto, dovrebbe consentire all'ente locale di avere maggiori risorse disponibili per sostenere la spesa pubblica.

Ai fini di una valutazione più equa si è ritenuto opportuno considerare gli aspetti previsionali, di gestione e di rendicontazione che interessano i residui. È stato quindi proposto un modello interpretativo che attraverso una matrice – sui cui assi è indicata la variazione del tasso di riscossione dei residui attivi (ascisse) e quella dell’entità dei residui attivi iniziali (ordinate) – evidenzia, in modo immediato e schematico, se le dinamiche che hanno interessato i residui attivi sono state condizionate prevalentemente dalle corrette/errate attività di previsione oppure dalla maggiore/minore capacità dell’ente di tradurre i crediti in riscossioni. Si precisa che il presente lavoro costituisce una indagine esplorativa che basa le sue analisi su un set di dati relativi a n. 23 comuni.

Lo studio proposto richiede, necessariamente, il confronto tra dati omogenei, ovvero tra dati desunti dai medesimi schemi contabili e definiti adottando i medesimi criteri.

Pertanto, la selezione dei Comuni è avvenuta estraendo, in modo casuale e rispettando la rappresentatività di ciascuna classe demografica, nell’ambito dell’elenco delle amministrazioni che, dal principio e per l’intera durata, hanno partecipato alla sperimentazione del nuovo sistema contabile negli enti locali (n. 47).

Per rappresentare in modo equilibrato e proporzionato gli enti locali appartenenti a ciascuna fascia demografica (considerando la suddivisione ISTAT) sono state selezionate, proporzionalmente all’elenco dei comuni aderenti alla sperimentazione (fonte: programma Arconet della RGS), n. 23 amministrazioni, così come indicato nella Tab. 2.

Tab. 2 – Comuni oggetto di indagine

Densità della Popolazione	Comuni partecipanti alla sperimentazione suddivisi per fasce demografiche	Comuni oggetto di indagine
1-1.999 ab.	Morgongiori, Sant’Angelo Le Fratte	Sant’Angelo le Fratte
2.000- 4.999 ab.	Cattolica, Faggiano	Cattolica
5.000 –9.999 ab.	Andora, Barlassina, Brembate di Sopra, Guglionesi, Pizzo Calabro, S. Zenone degli Ezzellini, Sanluri, Sorbolo, Sortino, Trasacco	Andora, Sortino, S. Zenone degli Ezzellini, Sanluri, Trasacco
10.000-19.999 ab.	Bronte, Brudio, Mandello del Lario Potenza, Susegana	Bronte, Potenza
20.000-59.999 ab.	Alba, Avezzano, Biella, Bisceglie, Falconara marittima, Fermo, Frascati, Giuszano, Grottaferrata, Iglesias, Magenta	Alba, Avezzano, Frascati, Grottaferrata, Iglesias, Magenta
60.000-99.999 ab.	Lecce, Matera, Pavia, Treviso, Viterbo	Pavia, Viterbo
1000.000-49.999ab.	Brescia, Livorno, Modena, Pescara, Perugia, Reggio nell’Emilia, Vicenza	Modena, Pescara, Perugia
250.000-499.999ab.	Bologna, Cagliari, Prato, Venezia	Cagliari, Venezia
oltre 500.000 ab.	Genova, Milano	Milano

Fonte: nostra elaborazione

2.5. I risultati

Il trend dei residui attivi riferito al periodo 2012-2016 evidenzia che le variazioni intervenute non sono particolarmente significative, seppur vi siano alcune eccezioni.

È bene specificare che nel 2012 molte amministrazioni hanno iniziato, ma non concluso, l'attività di riaccertamento straordinario ai sensi dell'articolo 14 del DPCM sulla sperimentazione.

In alcune relazioni al rendiconto 2012, come ad esempio quella redatta dal comune di Milano, infatti, si precisa che *“in considerazione dell'elevato numero dei residui attivi e passivi di conto capitale e della complessità dell'operazione”*, l'amministrazione ha provveduto al riaccertamento straordinario *“solo per un primo gruppo di residui attivi e passivi di conto capitale”* e che, pertanto, tale attività verrà portata a termine nell'esercizio successivo. Analizzando i dati esposti nella Tab. 3 si osserva che relativamente ai residui attivi non vi è alcuna amministrazione che per l'intero periodo 2012-2016 abbia registrato variazioni del medesimo segno. Tutti i comuni analizzati, infatti, dopo un abbattimento dei residui attivi nel periodo 2012/2013 – ad eccezione di 4 (San Zenone degli Ezzellini, Sortino, Viterbo, e Pescara) che, invece, presentano un aumento dei valori – negli anni a seguire hanno registrato variazioni più o meno significative per quanto riguarda l'entità ma comunque di segno discontinuo.

I comuni che presentano residui in misura ridotta in modo significativo (almeno oltre il 50%) sono: Sant'Angelo le Fratte, Sanluri, Magenta, Iglesias e Pavia.

Nel 2013-2014, Sant'Angelo le Fratte e San Zenone degli Ezzellini registrano gli abbattimenti più consistenti che portano a rilevare al 01 gennaio 2014 residui attivi in meno rispettivamente del -33% e del -67%. Nel 2014/2015 vi sono state in prevalenza variazioni aumentative (16 amministrazioni) con valori a volte anche rilevanti come per Cattolica, Avezzano e Sant'Angelo le Fratte. Potenza è l'unica città che abbatte i residui attivi facendo rilevare un'importante diminuzione.

Infine, per il periodo 2015/2016, sono 18 le amministrazioni che hanno registrato una variazione aumentativa, a volte anche con valori smisurati come ad esempio nel comune di Andora dove il valore dei residui attivi è più che raddoppiato.

Nella Tab. 4 è rappresentata la composizione del valore dei residui da riportare al nuovo esercizio al fine di comprendere se la stessa sia influenzata maggiormente dai residui di nuova formazione, oppure da quelli derivanti dagli esercizi precedenti.

Nell'insieme di comuni esaminati, i residui attivi da riportare al nuovo esercizio sono mediamente composti da percentuali simili nei primi tre anni. Nell'ultimo biennio, invece, essendo rilevato un maggior volume di residui da esercizi precedenti, la percentuale dei residui di competenza tende a diminuire passando dal 47% al 43%.

Il 2014, in generale, rappresenta l'anno in cui i residui attivi derivanti da esercizi precedenti subiscono la variazione più significativa. Si abbassa notevolmente in alcuni comuni, come ad esempio Sant'Angelo le Fratte e Cattolica mentre, in altre città, tende ad aumentare progressivamente.

Nella Tab. 5 è rappresentato il trend del tasso di riscossione dei residui attivi che alla stregua dei nuovi criteri di imputazione all'esercizio in scadenza delle obbligazioni dovrebbe assumere valori via via più elevati.

In realtà, negli anni il valore medio del tasso di riscossione ha avuto un andamento discontinuo che si è attestato in media intorno al 40,50%. I valori più alti del tasso di riscossione dei residui attivi si registrano per Magenta, Sortino, Modena ed Andora.

Tale dato, letto considerando il valore medio per comune nel periodo 2013-2016, evidenzia come i comuni di dimensioni minori abbiano registrato una più alta capacità di riscossione.

Pescara e Perugia sono le uniche amministrazioni in cui si è rilevata una crescita continua del tasso di riscossione.

Nella valutazione complessiva delle dinamiche dei residui si devono considerare le eventuali inesattezze derivanti dalle valutazioni effettuate in fase di previsione, l'inadeguatezza delle operazioni di gestione e gli eventuali errori valutativi in fase di rendicontazione.

Pertanto si propone un modello interpretativo che attraverso una matrice, sui cui assi è indicata la variazione del tasso di riscossione dei residui attivi (ascisse) e quella dell'entità dei residui (ordinate), definisce quattro quadranti all'interno dei quali sono riportate le singole città.

Tab. 3 – Andamento dei residui attivi iniziali 2012-2016

Comuni	Residui attivi al 01/01/2012 (RS)	Residui attivi al 01/01/2013 (RS)	Variazione 2012/2013	Residui attivi al 01/01/2013 (RS)	Residui attivi al 01/01/2014 (RS)	Variazione 2013/2014	Residui attivi al 01/01/2014 (RS)	Residui attivi al 01/01/2015 (RS)	Variazione 2014/2015	Residui attivi al 01/01/2015 (RS)	Residui attivi al 01/01/2016 (RS)	Variazione 2015/2016
Sant'Angelo le Fratte	2.236.951,38	1.020.671,03	-56,14%	1.020.671,03	681.807,02	-33,20%	681.807,02	2.314.257,41	239,43%	2.314.257,41	1.842.689,37	-20,38%
Cattolica	9.055.009,13	5.469.440,02	-39,60%	5.469.440,02	5.262.772,85	-3,78%	5.262.772,85	8.250.429,42	56,77%	8.250.429,42	7.866.510,42	-4,65%
Andora	4.202.478,43	3.991.045,05	-5,03%	3.991.045,05	2.904.173,85	-27,23%	2.904.173,85	3.934.280,48	35,47%	3.934.280,48	8.643.400,54	119,68%
Soriano	4.820.545,16	5.328.523,83	20,54%	5.328.523,83	4.868.329,31	-8,64%	4.868.329,31	5.168.329,81	6,16%	5.168.329,81	6.036.428,28	16,80%
S. Zenone degli Ezzelini	709.899,96	1.600.303,90	125,43%	1.600.303,90	520.271,67	-67,48%	520.271,67	522.059,35	0,34%	522.059,35	830.100,42	59,00%
Santuri	18.093.380,72	8.092.226,89	-55,28%	8.092.226,89	7.988.211,67	-1,29%	7.988.211,67	8.092.226,89	1,30%	8.092.226,89	9.494.824,63	17,33%
Trasacco	2.182.326,80	2.116.432,17	-3,02%	2.116.432,17	2.743.421,30	29,62%	2.743.421,30	3.669.714,48	33,78%	3.669.714,48	4.410.334,78	20,18%
Bronte	NA	NA	NA	14.143.704,91	12.425.396,48	-12,15%	12.425.396,48	14.154.150,75	13,91%	14.154.150,75	14.228.134,46	0,52%
Polenza	202.827.451,81	171.399.111,52	-15,37%	171.399.111,52	173.375.983,62	1,15%	173.375.983,62	67.476.662,23	-61,08%	67.476.662,23	88.020.385,31	30,45%
Alba	13.183.931,77	9.386.162,22	-28,86%	9.386.162,22	10.287.302,21	9,60%	10.287.302,21	10.294.825,44	0,07%	10.294.825,44	11.138.447,31	8,19%
Magenta	16.555.967,30	6.392.901,21	-61,41%	6.392.901,21	9.784.645,66	53,05%	9.784.645,66	8.616.660,06	-11,94%	8.616.660,06	9.349.165,20	8,50%
Avizzano	NA	NA	NA	16.305.195,21	20.055.723,93	23,00%	20.055.723,93	33.121.969,82	65,15%	33.121.969,82	27.396.001,07	-17,29%
Frascati	62.453.248,38	58.904.061,18	-5,68%	58.904.061,18	61.732.948,68	4,80%	61.732.948,68	54.586.236,42	-11,58%	54.586.236,42	56.060.487,71	2,70%
Giottolaferata	NA	NA	NA	17.241.179,51	17.159.210,87	-0,46%	17.159.210,87	15.608.005,68	-9,04%	15.608.005,68	16.278.383,76	4,30%
Iglesias	57.151.234,19	18.267.145,88	-68,04%	18.267.145,88	19.878.074,22	8,82%	19.878.074,22	23.936.694,57	20,42%	23.936.694,57	25.590.340,21	6,91%
Pavia	65.983.519,42	33.311.365,94	-49,52%	33.311.365,94	41.434.705,63	24,39%	41.434.705,63	41.730.748,75	0,71%	41.730.748,75	44.155.907,98	5,81%
Viterbo	46.351.619,51	62.212.574,13	34,22%	62.212.574,13	70.480.439,37	13,29%	70.480.439,37	76.618.634,35	8,70%	76.618.634,35	67.020.827,34	-12,52%
Modena	125.238.361,19	98.547.626,06	-21,31%	98.547.626,06	110.440.584,01	12,07%	110.440.584,01	95.004.611,94	-13,98%	95.004.611,94	98.261.762,86	3,43%
Pessano	147.220.552,66	157.240.662,57	6,81%	157.240.662,57	155.199.596,90	-1,30%	155.199.596,90	135.466.117,40	-42,71%	135.466.117,40	115.884.095,20	-14,46%
Pengella	157.892.176,79	139.644.793,00	-11,38%	139.644.793,00	147.908.450,58	5,92%	147.908.450,58	148.062.181,30	0,12%	148.062.181,30	160.841.449,85	8,62%
Cagliari	359.127.097,98	201.934.435,30	-43,77%	201.934.435,30	183.800.031,35	-8,96%	183.800.031,35	202.767.598,30	10,32%	202.767.598,30	210.169.330,90	3,65%
Venezia	521.584.559,34	460.159.442,40	-11,78%	460.159.442,40	463.194.696,98	0,66%	463.194.696,98	439.130.754,10	-5,20%	439.130.754,10	520.830.464,50	18,60%
Milano	3.381.067.840,06	3.194.943.230,55	-5,50%	3.194.943.230,55	2.797.196.765,47	-12,45%	2.797.196.765,47	2.882.554.645,24	3,05%	2.882.554.645,24	3.089.434.233,22	7,18%

Fonte: nostra elaborazione

Tab. 4 – Composizione dei residui attivi finali (competenza + esercizi precedenti)

Comuni	2012		2013		2014		2015		2016	
	C	EP								
Sant'Angelo Le Fratte	29%	71%	35%	65%	85%	15%	27%	73%	26%	74%
Cattolica	38%	62%	41%	59%	60%	40%	57%	43%	46%	54%
Andora	73%	27%	63%	37%	59%	41%	74%	26%	66%	34%
Sortino	69%	31%	57%	43%	65%	35%	67%	33%	59%	41%
S. Zenone Degli Ezzellini	86%	14%	84%	16%	93%	7%	87%	13%	76%	24%
Sanluri	38%	62%	56%	44%	55%	45%	55%	45%	34%	66%
Trasacco	53%	47%	53%	47%	60%	40%	45%	55%	44%	56%
Bronte	NA	NA	47%	53%	53%	47%	50%	50%	49%	51%
Potenza	36%	64%	21%	79%	40%	60%	59%	41%	48%	52%
Alba	60%	40%	66%	34%	53%	47%	51%	49%	43%	57%
Magenta	78%	22%	82%	18%	71%	29%	74%	26%	68%	32%
Avezzano	NA	NA	43%	57%	55%	45%	23%	77%	28%	72%
Frascati	19%	81%	27%	73%	14%	86%	17%	83%	28%	72%
Grottaferrata	NA	NA	36%	64%	27%	73%	27%	73%	24%	76%
Iglesias	71%	29%	63%	37%	48%	52%	41%	59%	36%	64%
Pavia	63%	37%	58%	42%	45%	55%	42%	58%	43%	57%
Viterbo	52%	48%	36%	64%	45%	55%	38%	62%	39%	61%
Modena	57%	43%	65%	35%	60%	40%	62%	38%	52%	48%
Pescara	34%	66%	30%	70%	29%	71%	28%	72%	36%	64%
Perugia	31%	69%	38%	62%	34%	66%	34%	66%	33%	67%
Cagliari	40%	60%	55%	45%	47%	53%	37%	63%	33%	67%
Venezia	43%	57%	41%	59%	38%	62%	49%	51%	53%	47%
Milano	52%	48%	35%	65%	28%	72%	26%	74%	24%	76%
Media	51%	49%	49%	51%	51%	49%	47%	53%	43%	57%

Fonte: nostra elaborazione

Tab. 5 – Tasso di riscossione dei residui attivi RR/(RS+R)

Comuni	2013	2014	2015	2016	Valore medio (2013-2016)
Sant'Angelo Le Fratte	56,74%	50,81%	38,39%	49,30%	48,81%
Cattolica	34,14%	36,32%	56,88%	31,28%	39,66%
Andora	70,28%	46,82%	42,79%	54,68%	53,64%
Sortino	57,61%	62,36%	59,74%	60,12%	59,96%
S. Zenone degli Ezzellini	25,00%	8,12%	76,70%	84,00%	48,46%
Sanluri	55,15%	41,23%	54,96%	38,87%	47,55%
Trasacco	38,00%	46,58%	32,08%	45,07%	40,43%
Bronte	49,25%	45,57%	42,97%	39,39%	44,29%
Potenza	16,87%	48,88%	46,54%	42,00%	38,57%
Alba	62,89%	55,94%	48,73%	45,94%	53,38%
Magenta	71,50%	73,53%	70,82%	63,25%	69,77%
Avezzano	26,53%	25,11%	28,07%	28,42%	27,03%
Frascati	21,68%	11,45%	13,22%	7,06%	13,35%
Grottaferrata	27,00%	28,00%	20,00%	22,00%	24,25%
Iglesias	58,30%	33,19%	36,54%	35,37%	40,85%
Pavia	47,08%	41,85%	34,83%	37,13%	40,22%
Viterbo	25,52%	37,23%	44,53%	38,82%	36,53%
Modena	55,74%	66,11%	58,09%	48,03%	56,99%
Pescara	15,93%	28,73%	28,95%	36,03%	27,41%
Perugia	25,89%	28,20%	28,85%	31,40%	28,59%
Cagliari	44,41%	39,10%	29,67%	26,98%	35,04%
Venezia	37,73%	39,88%	37,41%	45,30%	40,08%
Milano	31,64%	8,73%	7,61%	18,85%	16,71%
Valore medio	41,52%	39,29%	40,80%	40,40%	40,50%

Fonte: nostra elaborazione

Funzionali a tal fine sono i dati riportati nella Tab. 6 in cui sono state indicate le variazioni del saldo iniziale dei residui attivi considerando il biennio 2014-2015 e la variazione del tasso di riscossione dei residui attivi riferiti allo stesso periodo.

In tale analisi, si considera il 2015 quale anno ufficiale per l'entrata a regime del nuovo sistema contabile e quindi dell'effettiva applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata.

Tab. 6 – Dati per matrice

COMUNI	Variazione residui attivi iniziali RAI (%) 2014-2015	Variazione tasso di riscossione TR (%) 2014-2015	Segno variazione RAI	Segno variazione TR
Sant'Angelo Le Fratte	239,43%	-12,41%	+	-
Cattolica	56,77%	20,56%	+	+
Andora	35,47%	-4,03%	+	-
Sortino	6,16%	-2,63%	+	-
S. Zenone Degli Ezzellini	0,34%	68,57%	+	+
Sanluri	1,30%	13,73%+	+	+
Trasacco	33,76%	-14,50%	+	-
Bronte	13,91%	-2,60%	+	-
Potenza	-61,08%	-2,35%	-	-
Alba	0,07%	-7,21%	+	-
Magenta	-11,94%	-2,72%	-	-
Avezzano	65,15%	2,97%	+	+
Frascati	-11,58%	1,77%	-	+
Grottaferrata	-9,04%	-8,00%	-	-
Iglesias	20,42%	3,35%	+	+
Pavia	0,71%	-7,01%	+	-
Viterbo	8,70%	7,30%	+	+
Modena	-13,98%	-8,02%	-	-
Pescara	-12,71%	0,22%	-	+
Perugia	0,12%	0,65%	+	+
Cagliari	10,32%	-9,43%	+	-
Venezia	-5,20%	-2,46%	-	-
Milano	3,05%	-1,12%	+	-

Fonte: nostra elaborazione

Inoltre, si suppone che i dati 2015 possano essere maggiormente veritieri qualora le amministrazioni del campione, avendo partecipato alla sperimentazione, abbiano potuto apportare dei correttivi ai valori appostati nel conto del bilancio avvalendosi della possibilità loro concessa di effettuare nuovamente il riaccertamento straordinario nel 2015.

Graf. 1 – Matrice di posizionamento dei comuni

+ R E S I D U I A T T I V I -	(III)	(II)
	ANDORA SORTINO TRASACCO BRONTE ALBA PAVIA CAGLIARI SANT'ANGELO LE FRATTE MILANO	CATTOLICA IGLESIAS VITERBO PERUGIA SAN ZENONE DEGLI EZZELLINI SANLURI AVEZZANO
	(IV)	(I)
	MAGENTA GROTTAFERRATA MODENA VENEZIA POTENZA	FRASCATI PESCARA
	-	+
	TASSO DI RISCOSSIONE RESIDUI ATTIVI	

Fonte: nostra elaborazione

Rispetto ai dati indicati nel Graf. 1:

- nel quadrante (I) sono presenti le amministrazioni che in seguito al riaccertamento straordinario dei residui attivi hanno da un lato, ridotto la mole degli stessi e dall'altro lato hanno conseguito un incremento del tasso di riscossione degli stessi;
- nel quadrante (II), invece, sono riportati i comuni che da una parte hanno incrementato il volume dei residui attivi e dall'altra hanno ottenuto un incremento del tasso di riscossione;
- nel quadrante (III) sono presenti le amministrazioni che pur avendo incrementato l'entità dei residui attivi registrano un decremento del tasso di riscossione;
- nel quadrante (IV) compaiono i comuni che pur avendo ridotto la massa dei residui attivi, hanno rilevato un decremento del tasso di riscossione.

La condizione ideale, in ossequio alla finalità della norma, è quella dei comuni presenti nel quadrante I ma che, tuttavia, include un basso numero di enti locali (solo Frascati e Pescara). Al contrario la situazione più anomala è quella presente nel quadrante III dove è evidente che le previsioni relative alle entrate sono state poco attendibili e il tasso di riscossione è diminuito.

Nel quadrante II, invece, sono presenti i comuni che pur avendo sovrastimato le previsioni hanno comunque migliorato le procedure per l'incasso.

Nel IV quadrante, viceversa, vi sono gli enti che, evidentemente, pur avendo svolto previsioni attendibili, non hanno registrato i correlati incassi.

Rispetto alle amministrazioni inserite nel III quadrante è stata svolta un'analisi sul tasso di riscossione dei residui attivi riferita ai titoli di entrata più significativi per l'ente locale, ovvero i titoli 1, 2, 3, 4 i cui dati sono riportati nella Tab. 7.

In generale si evidenzia che complessivamente il tasso di riscossione dei residui attivi, dal 2014 al 2015 è diminuito passando dal 30% al 21%.

Più nel dettaglio mentre per le entrate correnti (Titolo 1, Titolo 2, Titolo 3) il tasso di riscossione è passato dal 31% al 23% sottolineando, una generale modesta capacità di riscossione, il tasso di realizzazione dei residui attivi di parte capitale (Titolo 4) in media è passato dal 40% (2014) al 33% (2015) testimoniando le difficoltà che gli Enti hanno nel programmare le tempistiche di scadenza dell'obbligazione.

I residui da trasferimenti correnti (Titolo 2) presentano in media un tasso di realizzazione più alto (40% nel 2014, 33% nel 2015). Tale dato è significativo se si considera la stretta osservanza dei criteri di accertamento che renderebbe, di norma, eccezionale l'insorgenza stessa di residui.

Anche la riscossione in conto residui delle entrate extra-tributarie (Titolo 3) risulta essere diminuita nel passaggio dal 2014 al 2015.

Tuttavia, per il 2014 si segnala una dinamica particolarmente veloce per le città di Bronte e Sant'Angelo le Fratte che è comunque diminuita nell'anno successivo.

La lentezza di tali riscossioni è da imputare sia alla tipologia stessa di alcuni crediti contabilizzati (es. vendita di beni e proventi di servizi, rimborsi e indennizzi), ma anche per la possibile inosservanza delle specifiche prescrizioni contabili che ne regolano l'accertamento in entrata.

L'ultima analisi che si presenta è finalizzata a valutare l'impatto generato sul risultato di amministrazione dall'accantonamento al FCDE e quindi a verificare l'effettiva disponibilità di risorse di cui l'ente locale dispone per la spesa pubblica. L'accantonamento in parola dovrebbe essere di anno in anno più basso se l'attività di accertamento dei residui viene svolta in maniera puntuale e oggettiva. In realtà come si evince dai dati presenti nella Tab. 8 tale trend decrescente si è verificato soltanto per le città di Grottaferrata che, tuttavia, è partita con un accantonamento elevatissimo che ha inciso sul risultato di amministrazione per il 96,59% nel 2014 fino a determinare un'incidenza pari 74,41% nel 2016. Al contrario, gli altri comuni hanno effettuato accantonamenti sempre più crescenti, fino a vincolare percentuali superiori al 50%, come ad esempio Bronte e Modena, oppure accantonamenti che hanno registrato un andamento oscillante ma comunque di entità elevate (andando anche oltre il 60%) come nei casi di Avezzano e Venezia.

Tab. 7 – Velocità di riscossione dei residui attivi riferiti ai Titoli 1, 2, 3 e 4

	Comuni	Residui attivi al 01/01/2014 (RS)	Riscossione in c/risultati (RR)	Ricicciamento Residui (R)	Velocità di riscossione % RR/(RS+R)	Residui attivi al 01/01/2015 (RS)	Riscossione in c/risultati (RR)	Ricicciamento residui R	Velocità di riscossione % RR/(RS+R)
Titolo 1 Entrate di natura tributaria contributiva e perequativa	S'Angelo Le Fratte	248.426,22	97.574,01	5.903,53	38,33%	154.378,15	154.378,15	4.670,17	48,38%
	Andora	844.684,34	303.552,70	95.631,36	34,90%	1.103.594,11	241.672,94	-	22,44%
	Sonino	1.714.272,35	826.267,72	- 1.271,03	48,23%	2.056.592,15	830.663,38	- 163.977,70	44,18%
	Trasacco	1.486.653,36	760.254,03	- 73.937,31	53,31%	1.513.452,68	660.731,62	- 0,09	42,86%
	Biorche	5.696.354,52	1.332.165,44	-	23,33%	6.335.043,32	1.096.194,26	- 1.488.467,75	23,67%
Titolo 2 Trasferimenti correnti	Alba	4.117.254,88	3.138.402,70	570.932,09	69,94%	4.293.941,50	2.593.489,72	334.684,11	56,15%
	Pavia	10.990.503,19	6.821.003,32	716.454,30	59,26%	11.335.966,17	5.069.363,94	- 123.324,08	45,57%
	Cagliari	84.132.837,70	38.791.431,84	- 6.549.802,20	50,00%	66.594.994,87	13.960.709,73	- 7.041.701,25	23,70%
	Milano	523.977.114,92	264.804.376,75	- 0,10	50,54%	505.991.673,43	203.052.994,24	- 5.300.662,99	40,55%
	S'Angelo Le Fratte	121.453,03	64.701,73	703,47	52,97%	198.140,10	97.543,29	- 4.308,89	50,85%
Titolo 3 Entrate extra tributarie	Andora	107.069,93	94.146,99	- 32,54	87,96%	199.543,23	186.653,23	-	93,14%
	Sonino	1.888.670,03	1.994.824,76	- 61.998,93	98,16%	1.667.546,67	1.658.623,00	- 8.927,67	100,00%
	Trasacco	57.721,46	39.721,46	-	68,82%	43.000,00	17.866,92	-	41,00%
	Biorche	2.307.689,04	1.925.153,31	- 3.880,44	83,73%	3.405.176,09	2.594.924,31	- 27.866,74	76,54%
	Alba	1.524.269,86	1.097.674,25	41.498,78	71,28%	1.140.546,35	795.345,82	16.656,58	68,75%
Totale Entite Correnti	Pavia	2.022.424,74	1.358.179,38	- 117.099,86	71,28%	2.189.025,18	1.806.427,75	120.627,60	78,90%
	Cagliari	18.537.589,91	10.551.863,28	- 166.814,98	57,44%	30.594.788,22	14.870.165,16	- 708.632,62	49,78%
	Milano	132.985.814,85	64.682.294,52	- 3.564.009,73	73,17%	99.685.991,94	26.792.743,91	- 1.108.756,85	27,08%
	S'Angelo Le Fratte	76.119,15	47.311,09	-	62,19%	98.726,31	19.493,37	86,32	19,70%
	Andora	1.512.111,45	826.534,99	13.124,99	54,19%	2.153.678,69	1.171.847,99	- 3.036,55	54,89%
Titolo 4 Entrate in conto capitale	Sonino	1.076.232,80	501.679,53	- 23.362,94	47,65%	1.076.689,42	467.250,96	- 6.465,53	43,86%
	Trasacco	515.819,22	274.900,01	- 153,96	53,31%	461.828,03	148.324,83	- 4.228,47	32,41%
	Biorche	2.744.485,53	1.691.155,28	- 14.117,89	61,95%	3.002.651,29	1.477.603,46	- 30.056,48	49,86%
	Alba	2.935.223,84	1.039.254,65	1.758,71	35,39%	3.521.098,99	1.242.391,17	- 18.471,16	35,47%
	Pavia	20.411.970,42	9.120.943,30	- 267.016,57	31,44%	23.899.746,30	5.381.743,28	- 2.387.476,63	25,02%
Totale Entite Correnti	Cagliari	29.985.876,53	9.120.897,88	1.115.831,12	29,33%	38.396.786,40	7.301.549,12	- 291.284,48	20,94%
	Milano	1.053.184.938,89	120.810.261,19	- 70.662.492,88	12,30%	1.230.895.070,36	180.016.988,12	- 15.844.341,12	14,98%
	S'Angelo Le Fratte	1.905.001.560,86	568.906.334,12	- 78.943.916,28	31,19%	2.107.453.820,65	480.308.691,82	- 34.053.193,96	23,23%
	Andora	222.087,99	131.393,22	-	59,17%	195.140,10	97.543,29	4.308,89	48,85%
	Alba	265.253,41	119.786,86	-	45,16%	202.354,59	41.982,86	- 1,00	20,75%
Totale entrate	Sonino	30.292,73	21.157,75	- 1.970,12	74,70%	8.197,12	4.432,72	- 1.764,59	68,91%
	Trasacco	503.676,66	160.256,07	- 291,91	31,84%	1.445.671,26	308.194,34	-	21,38%
	Biorche	1.296.124,20	416.634,36	- 61.689,74	33,67%	1.217.140,36	192.999,84	- 27.776,08	16,98%
	Alba	1.371.617,96	537.569,17	3.038,54	39,17%	1.294.097,19	552.610,85	17.123,38	42,95%
	Pavia	5.204.478,03	2.716.847,56	- 714.646,40	38,11%	34.141.138,22	1.234.161,09	- 284.705,86	39,99%
Totale entrate	Cagliari	44.436.951,19	9.735.976,23	- 714.646,40	22,27%	61.652.146,27	17.336.736,50	- 631.690,70	31,67%
	Milano	512.079.554,54	85.892.253,19	- 26.382.224,15	17,82%	440.812.097,13	48.310.697,07	- 3.387.871,52	11,04%
		25844934483	7341980001	-11299812734	30%	31650985789	638852786	-55586786	21%

Tab. 8 – Incidenza dell'accantonamento al FCDE (A) sul risultato di amministrazione (RA)

COMUNI	2014			2015			2016		
	(A)	(RA)	(A/RA)	(A)	(RA)	(A/RA)	(A)	(RA)	(A/RA)
	Sant'Angelo Le Fratte	42.351,31	304.887,94	13,89%	39.651,15	529.623,81	7,49%	148.445,13	581.145,91
Cattolica	2.586.092,05	5.996.360,75	43,13%	4.539.537,93	8.706.266,96	52,14%	5.165.538,30	9.673.388,59	53,40%
Andora	---	13.162.155,47	0,00%	---	11.220.332,45	0,00%	1.569.657,91	11.387.606,38	13,78%
Sortino	1.090.642,32	2.430.312,93	44,88%	---	2.823.286,15	0,00%	801.473,74	3.083.508,06	25,99%
S. Zenone degli Ezzellini	44.146,88	1.155.015,65	3,82%	168.636,65	1.111.092,88	15,18%	197.235,53	1.333.237,00	14,79%
Sanluri	3.506.902,33	8.983.701,19	39,04%	3.619.367,39	8.983.701,19	40,29%	4.001.542,38	9.523.556,21	42,02%
Trasacco	253.000,00	386.008,92	65,54%	228.000,00	366.114,57	62,28%	310.000,00	492.993,91	62,88%
Bronte	4.531.781,37	6.314.641,10	71,77%	4.840.691,84	6.498.603,20	74,49%	6.588.147,60	8.450.561,20	77,96%
Potenza	6.920.000,00	-41.066.787,33	-16,85%	15.600.000,00	-19.321.683,52	-80,74%	9.800.000,00	-327.520,90	-2992,18%
Alba	5.116.424,73	15.513.429,75	32,98%	6.468.788,14	14.465.504,27	44,72%	7.033.529,69	18.518.033,88	37,98%
Magenta	351.836,48	3.420.080,48	10,29%	738.135,37	2.901.949,98	25,44%	1.057.550,95	2.985.184,58	35,43%
Avezzano	10.393.085,96	15.768.374,40	65,91%	11.013.497,23	14.216.351,75	77,47%	10.771.107,90	15.485.081,89	69,56%
Frascati	33.079.158,71	10.490.725,03	315,32%	34.846.014,75	33.711.923,10	103,36%	39.974.612,34	41.012.269,92	97,47%
Grottaferrata	9.559.596,21	9.896.593,89	96,59%	11.133.074,87	12.336.533,06	90,24%	11.038.481,85	14.835.612,58	74,41%
Iglesias	11.543.036,35	23.420.027,61	49,29%	15.523.021,29	29.618.999,91	52,41%	18.949.752,81	34.940.677,22	54,23%
Pavia	17.949.127,49	38.483.582,88	46,64%	21.648.992,20	45.349.668,00	47,74%	26.437.603,45	48.857.149,68	54,11%
Viterbo	17.988.431,75	42.723.556,15	42,10%	23.842.876,04	52.597.414,40	45,33%	26.470.006,40	56.269.062,11	47,04%
Modena	20.692.000,00	33.331.527,47	62,08%	28.473.529,23	44.791.961,60	63,57%	38.984.136,23	54.387.118,29	71,50%
Pescara	41.511.178,00	-5.538.877,25	-749,45%	40.191.178,73	49.748.641,01	80,79%	39.115.406,60	52.223.742,14	74,90%
Perugia	53.231.910,07	28.570.321,25	186,32%	71.276.327,43	54.050.741,88	131,87%	81.335.602,62	61.794.129,88	131,62%
Cagliari	97.858.973,22	172.256.359,81	56,81%	76.185.332,72	191.785.913,07	39,72%	93.517.996,50	222.821.843,53	41,97%
Venezia	105.538.761,53	144.995.558,76	72,79%	120.457.497,83	139.638.783,59	86,26%	159.935.563,47	235.658.500,21	67,87%
Milano	1.021.865.323,00	1.733.867.928,70	58,94%	1.350.846.000,00	2.260.120.943,61	59,77%	1.594.960.000,00	2.524.404.689,41	63,18%

Fonte: nostra elaborazione

Si evidenzia in particolare l'andamento degli accantonamenti al FCDE operati dai comuni di Potenza, Pescara e Perugia. Relativamente a Potenza, si rileva il persistere nel triennio di un risultato di amministrazione negativo legato alla condizione di dissesto del comune, dichiarato con la deliberazione del Consiglio Comunale n. 103 del 20/11/2014. Ne consegue che l'incidenza dell'accantonamento oltre ad avere segno negativo risulta tendenzialmente crescente. Pescara, dopo il primo esercizio (2014) in cui il risultato di amministrazione non è stato positivo e l'incidenza negativa dell'accantonamento è stata del 749,45%, nel biennio successivo, in presenza di avanzo di amministrazione ha registrato accantonamenti che hanno inciso sul risultato per l'80,79% nel 2015 e il 74,90% nel 2016. Per Perugia, nel triennio l'importo dell'accantonamento al FCDE risulta eccedente l'avanzo di amministrazione, ne è quindi derivato un disavanzo di amministrazione da applicare al bilancio di previsione secondo la dilazione prevista dalla legge (non più di 30 esercizi a quote costanti).

2.6. Conclusioni

Il presente contributo si è posto come obiettivo conoscitivo quello di verificare, seppur attraverso un'indagine parziale svolta sulle dinamiche dei residui attivi, l'impatto determinato sia dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui che dalle prime applicazioni del principio della competenza finanziaria potenziata in termini di maggiore attendibilità e veridicità dei dati espressi nei documenti contabili dagli enti locali.

I risultati ottenuti purtroppo non sono soddisfacenti, al contrario evidenziano che in bilancio sono ancora presenti valori poco attendibili e comunque frutto di valutazioni errate che contribuiscono a definire una rappresentazione ancora non veritiera della situazione finanziaria dell'ente.

In sintesi è emerso:

- un quadro ancora poco dinamico rispetto al passato soprattutto perché non vi è stato un oggettivo e tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui così come auspicato dalla riforma;
- che non sono cambiate le prassi pregresse con le quali si assecondava l'impiego, sistematico e prolungato nel tempo, di risorse dubbie per finanziare la spesa effettiva;
- che non si registrano variazioni degne di nota relativamente al tasso di riscossione dei residui attivi che, al contrario, con i nuovi istituti introdotti dalla riforma avrebbe dovuto subire variazioni significative. In altri termini ciò significa che da un lato, il tasso di riscossione è ancora

influenzato da inesattezze e dall'altro lato, che la capacità di riscossione degli enti è rimasta presso che invariata;

- che si rileva una progressiva crescita dell'incidenza della quota destinata al FCDE sul risultato di amministrazione che di riflesso causa l'irrigidimento della capacità di spesa dell'ente.

Questi risultati evidenziano un gap ancora ampio tra risultati auspicati e risultati ottenuti. Ciò evidenzia la necessità di una attenta riflessione sulle criticità che si possono riscontrare nella corretta implementazione dei nuovi principi introdotti nell'ordinamento contabile degli enti locali. Al di là delle novità di natura tecnica che, comunque, richiedono agli addetti ai lavori una nuova "cultura contabile" e di conseguenza le adeguate competenze, la pregressa situazione dei conti non ha consentito di evitare di iscrivere in bilancio ancora un elevato volume di residui attivi che possono essere considerati sintomo di inefficienza nell'attività dell'amministrazione finanziaria o l'esito di comportamenti volti a definire una rappresentazione distorta della realtà.

L'adozione del nuovo principio, consentendo di rilevare in modo più veritiero ed attendibile le posizioni di credito e debito delle amministrazioni, dovrebbe determinare effetti significativi specialmente con riferimento alla capacità di riscossione e alla velocità di gestione della spesa (pagamenti/impegni). Gli effetti del principio di competenza finanziaria potenziata si dovrebbero riscontrare anche in termini di "pulizia" all'interno del bilancio: attraverso il riaccertamento straordinario, infatti, si è dato all'ente locale la possibilità di eliminare dalla propria contabilità tutte quelle voci relative a residui vetusti che non hanno più alcuna concreta possibilità di essere incassate consentendo così di pervenire ad una rappresentazione della situazione finanziaria dell'amministrazione più veritiera e oggettiva.

La possibilità concessa alle amministrazioni di mantenere residui di dubbia e difficile esazione ha poi determinato l'obbligo di costituire il FCDE prevedendo uno specifico accantonamento – determinato sulla base di differenti metodologie – ma che, comunque, costituisce una quota indisponibile del risultato di amministrazione. Ne consegue che tanto maggiore è il valore dell'accantonamento al FCDE tanto minore è l'entità delle risorse che effettivamente possono essere destinate alla spesa.

Già la Corte di Conti (2016) in uno studio sul riaccertamento straordinario aveva rilevato come *"la gran massa di crediti progressivi che influenzano i risultati di amministrazione"* non fosse stata interessata *"da una movimentazione congrua rispetto a quella parallela dei residui passivi"*. Ciò significa che, mentre i residui passivi sono stati notevolmente ridotti, quelli attivi non sono diminuiti in maniera proporzionata. L'operazione di riaccertamento

straordinario, al contrario, avrebbe dovuto portare un mutamento relevantissimo della situazione complessiva conosciuta fino al 2015.

Neanche gli enti locali che, volontariamente, hanno partecipato alla sperimentazione del nuovo sistema di contabilità, hanno “approfittato” dell’occasione offerta ai comuni di individuare correttamente i relativi crediti e debiti verificando le ragioni del loro mantenimento a residui. L’analisi svolta, infatti, ha confermato il persistere delle prassi pregresse che assecondavano l’impiego di risorse dubbie per il finanziamento della spesa effettiva.

Nemmeno il tasso di riscossione dei residui attivi ha registrato variazioni significative, nonostante l’adozione obbligatoria del principio della competenza finanziaria potenziata.

Ciò significa che la capacità di riscossione degli enti è rimasta pressoché invariata quando invece ci si aspettava, alla luce dell’obbligo di sterilizzare le entrate di difficile esigibilità, un suo incremento. L’implicazione più ovvia per i soggetti preposti all’operazione di accertamento dei residui, è quella di adottare un comportamento più prudente evitando, ad esempio, di continuare a conservare tra i residui attivi i crediti inesigibili, controversi o riconosciuti di dubbia o difficile esazione.

In tal modo non solo è possibile agevolare una rappresentazione più chiara e trasparente della gestione, ma è anche possibile evitare che tali voci (residui) possano incidere negativamente sugli equilibri di bilancio. L’adozione di atteggiamenti contrari, infatti, ostacola l’attuazione di una gestione finanziaria sana, poiché contribuisce a produrre un innalzamento fittizio della potenzialità di spesa con pericolo di precarietà nella tenuta degli equilibri di bilancio.

Per comprendere quanto ancora il tasso di riscossione sia influenzato da “inesattezze” con cui sono valutati e iscritti in bilancio i residui (nonostante il principio della competenza finanziaria potenziata) ovvero possa essere condizionato da inadempimenti o incapacità dell’amministrazione è stata svolta una più approfondita analisi considerando i principali titoli di entrata. Tale processo può essere utile per definire più correttamente le previsioni e per individuare le aree su cui intervenire per implementare una più corretta politica delle entrate. I residui attivi, collegati ad entrate controllabili da parte dell’ente, evidenziano ancora difficoltà degli uffici competenti a raccogliere tempestivamente le risorse dovute. Si pensi ad esempio alle voci presenti nei titoli *Entrate correnti di natura tributaria* (ad esempio, addizionale Irpef, imposta di soggiorno, fondo di solidarietà, recupero evasione ICI, TARI, TASI) o *Entrate extra-tributarie* (ad esempio, rette per asilo nido, assistenza agli anziani, ingresso agli impianti sportivi imposizione di multe inferte dalla polizia locale).

Nella analisi svolta, i residui collegati al Titolo 2 “*Trasferimenti correnti*” impattano positivamente sul generale tasso di riscossione dei residui con valori percentuali molto elevati soprattutto nel 2014.

Le implicazioni per gli operatori ed i responsabili politici dell’ente locale sono rilevanti. La valutazione dei residui non corretta, infatti, determina una quantificazione errata del risultato di amministrazione che può portare:

- a occultare (in modo totale o parziale) un disavanzo;
- ad aumentare, in modo artificioso, l’avanzo di amministrazione consentendo di finanziare una spesa maggiore attraverso delle risorse che, in realtà, non esistono;
- a far diminuire, in modo errato, l’avanzo di amministrazione non consentendo all’ente di utilizzare risorse che, in realtà, sono disponibili.

La predisposizione di circolari interpretative con le quale individuare le diverse fattispecie che in concreto possono essere rilevate in fase di riaccertamento potrebbe consentire di uniformare i criteri con cui valutare i residui in ossequio anche a quanto previsto dai principi contabili degli enti locali in materia, rendendo in tal modo la prassi contabile più oggettiva e realistica.

La nuova disciplina introdotta con il D.Lgs. 118/2011, prevedendo la separata evidenza nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione delle quote vincolate e accantonate, ha permesso di evidenziare l’entità delle risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere impiegate per il finanziamento della spesa. In tal modo si rispetta al meglio il principio di continuità degli esercizi finanziari evitando che la determinazione infedele del risultato di amministrazione si possa riverberare a cascata sugli esercizi successivi.

L’analisi condotta sugli accantonamenti effettuati al Fondo crediti dubbia esigibilità ha evidenziato come nel triennio 2014-2016, in generale vi sia stata una progressiva crescita dell’incidenza della quota destinata al FCDE sul risultato di amministrazione che ha assorbito una parte sempre più cospicua del risultato dell’ente, determinando, di conseguenza, un irrigidimento progressivo della capacità di spesa delle singole amministrazioni.

Bibliografia

- Adam B., Mussari R., Jones R. (2011), *The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and UK*, Financial Accountability and Management, 7(2): 107-133.
- Anessi Pessina E. (2000), *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*, Egea, Milano.

- Anessi Pessina E., Borgonovi E., Cantù E., Steccolini E., Sicilia M. (2008), *Alcune proposte per una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali*, Azienda pubblica, 2(1): 9-33.
- Anessi Pessina E., Sicilia M. (2015), *Biased Budgeting in the Public Sector: evidence from Italian Local Governments*, Local Government Studies, 41(6): 819-840.
- Bartocci L. (2000), *Gestione, programmazione e controllo nell'azienda dello Stato*, Giappichelli, Torino.
- Bastida F., Benito B., Guillamón M.D., Vicente C. (2013), *Do Local Governments Manipulate Their Revenue Forecasts?*, XIV CIGAR Conference, Birmingham, 2-3 settembre.
- Bellesia M. (2004), *I residui attivi insussistenti, inesigibili e di dubbia esigibilità*, Azienditalia, 11(6): 430-433.
- Bellesia M. (2015), *Luci e ombre della nuova contabilità armonizzata: considerazioni sulla sperimentazione*, Azienditalia, 22(1): 10-13.
- Bonetti S. (2010), *L'applicazione degli IPSAS agli enti locali nell'ambito del New Public Management Approach: alcune riflessioni*, Azienda Pubblica, 23(2): 277-310.
- Borgonovi E. (2004), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, IV Ed., Egea, Milano.
- Caiffa R. (2015), *L'armonizzazione contabile: dalla sperimentazione alla realtà*, Azienditalia, 22(1): 14-24.
- Caperchione E., Mussari R. (2000), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer, Boston.
- Carlin T., Guthrie J. (2003), *Accrual output based budgeting systems in Australia: The rhetoric-reality gap*, Public Management Review, 5(2): 145-62.
- Carlin T. (2005), *Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector*, Financial Accountability & Management, 21(3): 309-336.
- Cassidy G., M.S. Kamlet, D.S. Nagin (1989), *An Empirical Examination of Bias in Revenue Forecasts by State Governments*, International Journal of Forecasting, 5(3): 321-331.
- Connolly C., Hyndman, N. (2006), *The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 19(2): 272-290.
- Corte di Conti (2015), *Linee guida per il passaggio alla nuova contabilità*, Deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR, 24 febbraio.
- Corte dei Conti (2016), *Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni*, www.cortedeiconti.it.
- Costa A. (a cura di, 2010), *La riforma del sistema contabile pubblico. Prospettive per gli enti locali*, Bari, Cacucci.
- Christiaens J. R., (2003), *Accrual Accounting Reforms in Belgian Local Governments: a Comparative Examination*, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 15(1): 92-109.
- Ellwood S. (2001), *Accruals accounting approaches in the UK public sector: Diversity and convergence*, in Bac A.D. (ed.), *International comparative issues in government accounting*, Kluwer, Boston.

- Farneti G., Pozzoli S. (a cura di), (2005), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, Franco Angeli, Milano.
- Garseth-Nesbakk L., Mellempvik F. (2011), *The construction of materiality in government accounting: a case of constraining factors and the difficulties of hybridization*, Financial Accountability and Management, 7(2): 195-216.
- Guarini E., Preite D. (2005), *Trasparenza verso i cittadini nell'informativa di bilancio dell'ente locale*, Azienda Pubblica, 18(4): 615-646.
- Jackson A., Lapsley I., (2003), *The diffusion of accounting practices in the new 'managerial' public sector*, International Journal of Public Sector Management, 16(5): 359-372.
- Jagalla T., Becker S.D., Weber J. (2011), *A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states*, Financial Accountability and Management, 7(2): 134-165.
- Jones R. (1992), *The development of conceptual frameworks of accounting for the public sector*, Financial Accountability & Management, 8(4): 281-297.
- Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009), *On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform*, European Accounting Review, 18(4): 719-723.
- Lye J., Perera, H., Rahman A. (2005), *The evolution of accruals-based Crown (government) financial statements in New Zealand*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 18(6): 784-815.
- Mazzotta D., (2015), *Il Fondo Crediti Dubbia Esigibilità*, consultabile sul sito della fondazione IFEL, www.fondazioneifel.it/documenti.
- Monsen N., Näsi S. (1999), *Comparing cameral and accrual accounting in local governments*, in Bac A.D. (ed.), *International comparative issues in government accounting*, Kluwer, Boston, pp. 135-57.
- Parkes J. (1990), *A new capital accounting system for local government*, Public Money and Management, 10(2): 35-39.
- Pezzani F. (2005), *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 18(4): 561-565.
- Pollit C., Boukaert G. (2007), *Public management reform. A comparative analysis*, 2nd edition, Oxford University Press, Oxford.
- Pozzoli M. (2005), *Principi contabili ed enti locali. La prospettiva internazionale*, Franco Angeli, Milano.
- Robinson, M. (1998), *Accrual accounting and the efficiency of the core public sector*, Financial Accountability and Management, 14(1): 21-37.
- Rossi N., Trequattrini R. (2011), *IPSAS and accounting systems in the Italian public administrations: Expected changes and implementation scenarios*, Journal of Modern Accounting and Auditing, 7(2): 134-147.
- Skousen C.R. (1990), *Budgeting Practices*, Local Governments of England And Wales, 6(3): 191-208.
- Strocchia F. (2010), *Il riaccertamento dei residui attivi e la copertura dei rischi su crediti negli enti locali*, Nuova Rassegna di Legislazione, Dottrina e Giurisprudenza, 84(16): 1654-1664.
- Visco V. (1999), *Visco: la cancellazione dei 'residui attivi' è un atto di trasparenza e non di inerzia*, Diritto e pratica tributaria, 70(4): 1379-1381.